

A-1655-92 <b>Deborah Lister</b> ( <i>Applicant</i> )	A-1655-92 <b>Deborah Lister</b> ( <i>requérante</i> )
v.	c.
A-1656-92 <b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Respondent</i> )	<sup>a</sup> <b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>intimée</i> ) A-1656-92
<b>Kenneth Lister</b> ( <i>Applicant</i> )	<b>Kenneth Lister</b> ( <i>requérant</i> )
v.	<sup>b</sup> c.
<b>Her Majesty the Queen</b> ( <i>Respondent</i> )	<b>Sa Majesté la Reine</b> ( <i>intimée</i> )
<i>INDEXED AS: LISTER v. CANADA (C.A.)</i>	<sup>c</sup> <i>RÉPERTORIÉ: LISTER c. CANADA (C.A.)</i>
Court of Appeal, Heald, Létourneau and Robertson JJ.A.—Edmonton, June 13; Ottawa, July 8, 1994.	Cour d'appel, juges Heald, Létourneau et Robertson, J.C.A.—Edmonton, 13 juin; Ottawa, 8 juillet 1994.
<i>Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Income Tax Act, s. 122.5 providing Goods and Services Tax credit to Canadian residents either married, parents, or 19 or over — Applicants aged 13, 18, living with father, alleging s. 122.5 discriminatory based on age — As disadvantage under s. 15 may have to be found outside impugned legislation, larger social, political, legal context examined — Age used to determine dependency, whether included in family unit for purpose of receiving benefit — No prejudice in relation to age-based definition of dependency — Purpose of s. 122.5, to lessen effect of regressive tax, not discriminatory — In view of remedial nature, larger context in which operating, inherent limits in implementation of such benefit program, s. 122.5 not creating discriminatory, prejudicial difference of treatment — Stereotyping, prejudice not proven.</i>	<sup>d</sup> <i>Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — L'art. 122.5 de la Loi de l'impôt sur le revenu accorde un crédit pour taxe sur les produits et services à tout résident canadien, marié, père ou mère d'un enfant ou ayant au moins 19 ans — Les requérants, âgés respectivement de 13 et 18 ans et vivant chez leur père, estiment que l'art. 122.5 opère une discrimination fondée sur l'âge — Il peut y avoir lieu de rechercher en dehors des dispositions contestées le désavantage au regard de l'art. 15 et, par conséquent, de tenir compte des contextes social, politique et juridique — L'âge permet, en l'espèce, de décider si l'intéressé est à la charge de ses parents et s'il doit être compris dans l'unité familiale aux fins d'attribution de la prestation en cause — Absence de tout préjudice résultant du fait de définir les personnes à la charge de la famille en fonction de leur âge — L'art. 122.5 visait à redresser l'injustice d'un impôt régressif; il n'est donc pas discriminatoire — Vu le caractère réparateur de la disposition contestée, étant donné le contexte dans lequel cette disposition est <sup>e</sup> appelée à fonctionner, et les contraintes qui marquent normalement la mise en œuvre d'un programme de prestations de cette nature, l'art. 122.5 ne crée pas une différence de traitement discriminatoire et préjudiciable — L'existence d'un préjugé ou d'un stéréotype n'a pas été démontré.</i>
<i>Income tax — Income Tax Act, s. 122.5 (providing GST credit to Canadian residents, either married, parents, or 19 or over) not discriminatory based on age — Larger social, political, legal context examined to determine whether discrimination — GST credit not taxing, but benefit program — Purpose to lessen effect of regressive tax on lower-income Canadians — Not reinforcing disadvantages, stereotyping — Neither purpose nor effects discriminatory.</i>	<sup>f</sup> <i>Impôt sur le revenu — Art. 122.5 de la Loi de l'impôt sur le revenu (accordant un crédit pour TPS à tout résident canadien, marié, père ou mère d'un enfant ou ayant au moins 19 ans), n'opère pas de discrimination en fonction de l'âge — Pour savoir s'il y a discrimination, on s'est penché sur les contextes social, politique et juridique — Le crédit pour TPS n'est pas une mesure fiscale mais une mesure sociale — Il a pour objet de pallier l'effet défavorable d'une taxe régressive sur les Canadiens à faible revenu — Il ne renforce pas les désavantages ni ne favorise les stéréotypes — La disposition en cause <sup>g</sup> n'est discriminatoire ni dans son objet ni dans ses effets.</i>
These were applications for judicial review of the Tax Court's dismissal of appeals from refusal of the Goods and Services Tax credit for 1990. <i>Income Tax Act</i> , section 122.5	<sup>h</sup> <i>Il s'agissait de demandes de contrôle judiciaire du rejet, par la Cour de l'impôt, des appels interjetés de la décision de refuser aux requérants, pour 1990, le crédit pour taxe sur les pro-</i>

provides a refundable tax credit of \$190 to individuals who are resident in Canada and either married, parents of a child, or 19 years of age or over. In 1990 the applicants were 13 and 18 respectively and lived at home with their father. They alleged that section 122.5, both in its purpose and effect, violates their equality rights under Charter, section 15 on the basis of age. They argued that children under age 19 are discriminated against by reason of age because it is their parents who are entitled to claim the tax credit on their behalf, while children aged 19 and over can claim the refund for themselves. The applicants submitted that there is no logical connection between age and financial status. They submitted that the credit should have been granted on the basis of income and consumption, and not age.

*Held*, the applications should be dismissed.

*Per* Létourneau J.A. (Robertson J.A. concurring): For there to be a Charter, section 15 violation there must be evidence of discrimination in stereotyping or prejudice. The need for discrimination, as opposed to mere difference in treatment, in relation to economic legislation has been emphasized. Differentiation that is so grossly unfair to an individual or group and so devoid of any rational relationship to a legitimate state purpose as to offend against the principle of equality before and under the law, or where it is the last constitutional resort to protect the individual from fundamental unfairness, would merit intervention.

A disadvantage under section 15 may have to be found outside the impugned legislation, and therefore a court must look at the impugned legislation and at the larger social, political and legal context to determine whether the differential treatment is discriminatory. There was no evidence suggesting that unmarried children under the age of 19 were members of a group whose claim fit within the overall purpose of section 15, namely to remedy or prevent discrimination against groups subject to stereotyping, historical disadvantage and political and social prejudice.

In the broader context, the GST, like all taxes, is regressive in that the amount of consumption tax paid as a percentage of income increases as income declines. By utilizing the mechanisms already in place, the objective of the GST credit was to identify efficiently and to redistribute taxes to lower-income Canadians.

There are important differences between age discrimination and the other grounds enumerated in subsection 15(1). The applicants misconstrued the nature of the relationship between age and the allocation of the GST credit. Age was not invoked as a criterion to deny a benefit, but rather to determine whether a child is likely to be a dependant and therefore ought to be

duits et services. L'article 122.5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* accorde un crédit d'impôt remboursable de 190 \$ au particulier qui réside au Canada et qui est soit marié, père ou mère d'un enfant ou qui a au moins 19 ans. En 1990, les requérants étaient respectivement âgés de 13 et 18 ans et vivaient chez leur père. Ils estiment que l'article 122.5, aussi bien par son objet que par ses effets, est contraire aux droits à l'égalité que l'article 15 de la Charte leur garantit indépendamment de leur âge. Ils font valoir que le texte opère à l'égard des personnes âgées de moins de 19 ans une discrimination fondée sur l'âge, étant donné que seuls leurs parents ont droit de réclamer, au nom de leurs enfants, le crédit d'impôt en question, alors que les enfants qui ont 19 ans et plus peuvent demander, à leur profit, le remboursement de ce crédit. Les requérants ont conclu à l'absence de tout lien rationnel entre l'âge et la situation financière. D'après eux, le crédit aurait dû être attribué non pas en fonction de l'âge mais en fonction du revenu et des dépenses.

*Arrêt*: les demandes doivent être rejetées.

Le juge Létourneau, J.C.A., (à l'avis duquel a souscrit le juge Robertson, J.C.A.): Pour démontrer qu'il y a violation de l'article 15 de la Charte, il faut démontrer l'existence d'un préjugé et de stéréotypes. En matière de dispositions d'ordre économique, on insiste sur le besoin de démontrer l'existence d'une discrimination et non pas d'une simple différence de traitement. Les tribunaux n'interviendront que si la différenciation en question s'avère tellement injuste pour un individu ou un groupe, et tellement dénuée de tout lien rationnel avec un objectif légitime de l'État, qu'elle viole le principe de l'égalité devant la loi, et dans la loi ou dans les cas où c'est l'ultime recours constitutionnel permettant de protéger l'individu contre une injustice fondamentale.

Il peut y avoir lieu de rechercher en dehors des dispositions contestées le désavantage au regard de l'article 15, et pour savoir si cette différence de traitement est discriminatoire, un tribunal doit se pencher non seulement sur le texte contesté mais également sur les contextes social, politique et juridique. Rien dans la preuve ne permet d'affirmer que les enfants, non mariés, âgés de moins de 19 ans appartiennent à un groupe dont la plainte correspond à l'objectif général de l'article 15, c'est-à-dire corriger ou empêcher la discrimination contre les groupes victimes de stéréotypes, de désavantages historiques ou de préjugés politiques ou sociaux.

Dans un contexte plus large, la TPS est régressive, comme toutes les taxes de vente, étant donné que plus le revenu augmente, plus le pourcentage du revenu reversé sous forme de taxe à la consommation est faible. En recourant aux mécanismes déjà en place, l'idée était, au moyen du crédit pour TPS, d'identifier de manière efficace les Canadiens à revenu faible, et de leur redistribuer une partie de la taxe.

Il existe des différences notables entre la discrimination en raison de l'âge et les autres motifs de discrimination énumérés au paragraphe 15(1). Les requérants ont mal compris la nature du lien existant entre l'âge et l'attribution du crédit pour TPS. L'âge n'est pas invoqué comme critère afin de refuser l'avantage en question, mais pour décider s'il est probable que l'en-

included in the family unit for the purpose of receiving the benefit. It was linked to marital and parental status and had an obvious and logical connection with dependency. In turn, family status was linked to income since the availability and amount of the refundable credit depended on the level of income of the family itself. Age is a most relevant factor in the context of determining whether a child is dependent on his parents. There was no evidence of prejudice in relation to an age-based definition of dependency in the family.

Section 122.5 was not discriminatory in its purpose. The GST credit is not a taxing program, but a benefit program. It was not intended to impose a burden on taxpayers generally and discriminate against some of them, but to lessen the adverse effect of a regressive tax upon lower-income Canadians.

Nor was section 122.5 discriminatory in its effects. It does not reinforce disadvantages or promote stereotyping. There was nothing wrong for Parliament, in its search for an equitable solution to the regressive nature of the GST, to confer benefits upon those who suffer most from the imposition of that tax, namely lower-income Canadians. In view of the remedial nature of the impugned provision, the larger context in which it operates, and the inherent limits in the implementation of such a benefit program, section 122.5 does not create a discriminatory and prejudicial difference of treatment.

The applicants had failed to establish any prejudice or stereotyping. They did not establish fundamental unfairness or that section 122.5 is so grossly unfair or so devoid of any rational relationship to a legitimate state purpose as to offend against the equality principle entrenched in the Charter. Section 122.5 creates a distinction, but one which is not discriminatory.

*Per Heald J.A. (concurring in the result):* The applicants had not discharged the onus on them of establishing infringement of their Charter, subsection 15(1) rights. Section 122.5 draws a distinction on the basis of age for the purpose of allocating GST credits. The issue was whether that distinction was discriminatory. The record presented a problem because there was insufficient evidence to support a finding that section 15 had been infringed. Both applicants were, at all relevant times, of an age which imposed upon their parents a legal obligation to support them. There was no evidence showing that they did not receive the GST credit, at least indirectly through parental support. The applicants had not shown that they were adversely affected by section 122.5. Nor was there any evidence which addressed the question of whether teenagers, unmarried and living away from home would constitute a historically disadvantaged group. To have decided these applications on the basis of the record would have resulted in decisions made in a

fant est à la charge de ses parents et s'il devrait, par conséquent, être compris ou non dans l'unité familiale aux fins de l'attribution de la prestation en cause. Tout cela est lié à l'état matrimonial et parental et possède un lien aussi bien logique que manifeste avec la question de savoir si l'enfant est à la charge de ses parents. La situation de famille est elle-même liée au revenu car l'admissibilité au crédit remboursable, et le montant de celui-ci, dépend du revenu familial. S'agissant de décider si l'enfant est ou non à la charge de ses parents, l'âge constitue un facteur tout à fait pertinent. Absence de tout élément permettant de conclure à un préjudice résultant du fait de définir les personnes à la charge de la famille en fonction de leur âge.

L'article 122.5 n'est pas discriminatoire par son objet. Le crédit pour TPS n'est pas une mesure fiscale mais une prestation sociale. Il n'avait pas pour objet d'imposer des charges à l'ensemble des contribuables et d'opérer une discrimination à l'encontre de certains d'entre eux, son objet étant de pallier l'effet défavorable d'une taxe régressive sur les Canadiens à faible revenu.

L'article 122.5 n'est pas non plus discriminatoire au niveau des effets. Il ne renforce pas les désavantages, ni ne favorise des stéréotypes. Recherchant une solution équitable au caractère régressif de la TPS, c'est à bon droit que le législateur a décidé d'accorder certains avantages aux personnes les plus touchées par cette taxe, c'est-à-dire les Canadiens à faible revenu. Vu le caractère réparateur de la disposition attaquée, étant donné le contexte dans lequel cette disposition est appelée à fonctionner, et les contraintes qui marquent normalement la mise en œuvre d'un programme de prestations de cette nature, l'article 122.5 ne crée pas une différence de traitement discriminatoire ou préjudiciable.

Les requérants n'ont pas réussi à démontrer l'existence d'un préjugé ou d'un stéréotype. Ils n'ont pas démontré l'existence d'une injustice fondamentale, ou prouvé que l'article 122.5 s'avère tellement injuste pour un individu ou un groupe, tellement dénué de tout lien rationnel avec un objectif légitime de l'État, qu'il viole le principe de l'égalité consacré par la Charte. L'article 122.5 crée une distinction, mais celle-ci n'est pas discriminatoire.

Le juge Heald, J.C.A. (souscrivant au résultat): Les requérants ne se sont pas acquittés de l'obligation qui était la leur de démontrer qu'on a enfreint les droits que leur garantit le paragraphe 15(1). L'article 122.5 créé, pour l'attribution du crédit pour TPS, une distinction fondée sur l'âge. Il s'agissait de dire si cette distinction est discriminatoire. Le dossier de cette cause était difficilement défendable étant donné l'insuffisance des preuves qui permettraient de conclure que l'article 15 avait été enfreint. À l'époque en cause, les parents des requérants avaient, vu l'âge de ces derniers, l'obligation légale de pourvoir à leur entretien. Rien dans la preuve n'indique que les requérants n'ont pas touché le crédit pour TPS, du moins indirectement, à cause de l'aide qu'ils recevaient de leurs parents. Ils n'ont pas démontré que l'article 122.5 a eu sur eux un effet préjudiciable. Le dossier ne comportait aucune preuve sur la question de savoir si les adolescents, non mariés mais ne vivant pas chez leurs parents, ne formaient pas un groupe historique-

factual vacuum. In view of the frailties of the record, it was unnecessary to engage in an extensive analysis of Charter, subsection 15(1).

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], ss. 1, 15.
- Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1), s. 122.5 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 48).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

- Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255; *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933; (1991), 75 O.R. (2d) 388; 71 D.L.R. (4th) 551; 63 C.C.C. (3d) 481; 5 C.R. (4th) 253; 3 C.R.R. (2d) 1; 125 N.R. 1; 47 O.A.C. 81; *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229; (1990), 76 D.L.R. (4th) 545; 91 CLLC 17,004; 2 C.R.R. (2d) 1; 118 N.R. 1; 45 O.A.C. 1; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 39 C.R.R. 306; 96 N.R. 115; 34 O.A.C. 115; *Rudolf Wolff & Co. v. Canada*, [1990] 1 S.C.R. 695; (1990), 69 D.L.R. (4th) 329; 43 Admin. L.R. 1; 41 C.P.R. (2d) 1; 46 C.R.R. 263; 106 N.R. 1; 39 O.A.C. 1; *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357; [1989] 6 W.W.R. 351; (1989), 61 Man. R. (2d) 270; *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1987] 2 F.C. 359; (1986), 34 D.L.R. (4th) 584; 11 C.I.P.R. 181; 12 C.P.R. (3d) 385; 27 C.R.R. 286; 78 N.R. 30 (C.A.).

##### CONSIDERED:

- Washington v. Davis*, 426 U.S. 229 (1976); *Regan v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540 (1983); *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 161 N.R. 243.

##### REFERRED TO:

- Brushaber v. Union Pacific R. R.*, 240 U.S. 1 (1916); *Thibaudeau v. M.N.R.*, [1994] 2 F.C. 189; (1994), 167 N.R. 161 (C.A.); *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Dickason v. University of Alberta*, [1992] 2 S.C.R. 1103; (1992), 95 D.L.R. (4th) 439; 141 N.R. 1.

#### AUTHORS CITED

- Bittker, Boris I. «Federal Income Taxation and the Family» (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389.

ment désavantagé. Pour trancher les demandes en fonction de l'état du dossier, il aurait fallu faire complètement abstraction des faits. En raison de la faiblesse des faits versés au dossier, il n'était pas nécessaire de se livrer à une analyse approfondie du paragraphe 15(1) de la Charte.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 1, 15.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1), art. 122.5 (édité par L.C. 1990, ch. 45, art. 48).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 25 C.C.E.L. 255; 10 C.H.R.R. D/5719; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255; *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933; (1991), 75 O.R. (2d) 388; 71 D.L.R. (4th) 551; 63 C.C.C. (3d) 481; 5 C.R. (4th) 253; 3 C.R.R. (2d) 1; 125 N.R. 1; 47 O.A.C. 81; *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229; (1990), 76 D.L.R. (4th) 545; 91 CLLC 17,004; 2 C.R.R. (2d) 1; 118 N.R. 1; 45 O.A.C. 1; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 39 C.R.R. 306; 96 N.R. 115; 34 O.A.C. 115; *Rudolf Wolff & Co. c. Canada*, [1990] 1 R.C.S. 695; (1990), 69 D.L.R. (4th) 329; 43 Admin. L.R. 1; 41 C.P.R. (2d) 1; 46 C.R.R. 263; 106 N.R. 1; 39 O.A.C. 1; *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357; [1989] 6 W.W.R. 351; (1989), 61 Man. R. (2d) 270; *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1987] 2 C.F. 359; (1986), 34 D.L.R. (4th) 584; 11 C.I.P.R. 181; 12 C.P.R. (3d) 385; 27 C.R.R. 286; 78 N.R. 30 (C.A.).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

- Washington v. Davis*, 426 U.S. 229 (1976); *Regan v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540 (1983); *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 161 N.R. 243.

##### DÉCISIONS CITÉES:

- Brushaber v. Union Pacific R. R.*, 240 U.S. 1 (1916); *Thibaudeau c. M.R.N.*, [1994] 2 C.F. 189; (1994), 167 N.R. 161 (C.A.); *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Dickason c. Université de l'Alberta*, [1992] 2 R.C.S. 1103; (1992), 95 D.L.R. (4th) 439; 141 N.R. 1.

#### DOCTRINE

- Bittker, Boris I. «Federal Income Taxation and the Family» (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389.

Canada. Department of Finance. *Goods and Services Tax: Technical Paper*. Ottawa: Dept. of Finance, 1989.

Canada. Department of Finance. *Integration of Social Program Payments into the Income Tax System: A Discussion Paper on the Feasibility of Integration*. Ottawa: Dept. of Finance, 1978.

Canada. Federal Sales Tax Review Committee. *Report of the Federal Sales Tax Review Committee*. Ottawa: The Committee, 1983.

*Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations*, Book 1, Canada: 1867-1939. Ottawa, 1940.

*Report of the Royal Commission on Taxation*, vols. 2, 3, 5. Ottawa: Queen's Printer, 1966 (Chair: K. M. Carter).

Sheppard, Colleen "Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States" (1990), 39 *UNB LJ* 111.

*Tax Reform 1987: Income Tax Reform*. Ottawa: Dept. of Finance, 1987.

*Tax Reform 1987: Sales Tax Reform*. Ottawa: Dept. of Finance, 1987.

Woodman, Faye "The Charter and the Taxation of Women" (1990), 22 *Ottawa L. Rev.* 625.

Canada. Comité d'examen de la taxe fédérale de vente. *Rapport du comité d'examen de la taxe fédérale de vente*. Ottawa: Le comité, 1983.

Canada. Ministère des Finances. *Intégration au régime fiscal des prestations des programmes sociaux: Document de travail sur la possibilité d'intégration*. Ottawa: Ministère des Finances, 1978.

Canada. Ministère des Finances. *Taxe sur les produits et services: document technique*. Ottawa: Ministère des Finances, 1989.

*Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, tomes 2, 3, 5. Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1966 (président: K. M. Carter).

*Rapport de la Commission royale des relations entre le Dominion et les provinces*, volume 1, Canada: 1867-1939. Ottawa, 1940.

*Réforme fiscale 1987: Réforme de la taxe de vente*. Ottawa: Min. des Finances, 1987.

*Réforme fiscale 1987: Réforme de l'impôt direct*. Ottawa: Min. des Finances, 1987.

Sheppard, Colleen «Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States» (1990), 39 *UNB LJ* 111.

Woodman, Faye «The Charter and the Taxation of Women» (1990), 22 *Ottawa L. Rev.* 625.

APPLICATIONS for judicial review of the Tax Court's dismissal of appeals from refusal of the Goods and Services Tax credit, provided in *Income Tax Act*, section 122.5, to applicants, both under age 19 and living with their father (*Lister v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)*, [1992] T.C.J. No. 674 (QL)). Applications dismissed.

DEMANDES de contrôle judiciaire du rejet, par la Cour de l'impôt, des appels interjetés de la décision refusant d'accorder le crédit pour taxe sur les produits et services, prévu à l'article 122.5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, aux requérants, tous deux âgés de moins de 19 ans et vivant chez leur père (*Lister c. Canada (Ministre du revenu national—M.R.N.)*, [1992] T.C.J. n° 674 (QL)). Rejet des demandes.

## COUNSEL:

*Philip Lister, Q.C.* for applicants.  
*J. E. Ted Fulcher* for respondent.

## AVOCATS:

*Philip Lister, c.r.* pour les requérants.  
*J. E. Ted Fulcher* pour l'intimée.

## SOLICITORS:

*Lister and Associates*, Edmonton, for applicants.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

## PROCUREURS:

*Lister and Associates*, Edmonton, pour les requérants.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

HEALD J.A.: I have read the reasons for judgment prepared herein by my brother Létourneau J.A. and while I agree with him that the within applications for judicial review should be dismissed, I differ as to

LE JUGE HEALD, J.C.A.: J'ai pris connaissance des motifs de jugement énoncés en l'espèce par mon confrère le juge Létourneau, J.C.A., et bien que je convienne avec lui qu'il y a lieu de rejeter les demandes

the reasons which, in my view, support that conclusion.

I agree that there was no infringement of subsection 15(1) of the Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] in the circumstances of this case. The applicants carry the onus of establishing infringement of the rights accruing to them under subsection 15(1). On this record, the applicants have not discharged that onus. In *Andrews v. Law Society of British Columbia*,<sup>1</sup> Mr. Justice McIntyre stated:

It is not every distinction or differentiation in treatment at law which will transgress the equality guarantees of s. 15 of the *Charter*. It is, of course, obvious that legislatures may—and to govern effectively—must treat individuals and groups in different ways.

At page 171, he stated the purpose of section 15 as follows: “to ensure equality in the formation and application of the law.” Section 15 guarantees equality without discrimination. At pages 174-175, he added:

I would say then that discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others, or which withholds or limits access to opportunities, benefits, and advantages available to other members of society. Distinctions based on personal characteristics attributed to an individual solely on the basis of association with a group will rarely escape the charge of discrimination, while those based on an individual's merits and capacities will rarely be so classed.

Accordingly it is clear from *Andrews, supra*, that subsection 15(1) applies where there is discrimination based on the personal characteristics of an individual or a group which results in disadvantages to that individual or group. It does not matter whether or not the discrimination is intentional. In this case, the Court is required to consider the purpose and the effects of discrimination in the context of age. Section 122.5 of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63; 1990, c. 45, s. 48)]

<sup>1</sup> [1989] 1 S.C.R. 143, at p. 168.

de contrôle judiciaire portées devant la Cour, je fonde en cela ma conclusion sur des motifs quelque peu différents.

J'estime comme lui qu'en l'occurrence, il n'y a pas violation du paragraphe 15(1) de la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]]. C'est aux requérants qu'il appartient de démontrer qu'on a enfreint les droits que leur garantit le paragraphe 15(1). Or, ils ne se sont pas acquittés de l'obligation qui leur incombait sur ce point. Dans l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*<sup>1</sup>, le juge McIntyre déclare:

Ce ne sont pas toutes les distinctions ou différences de traitement devant la loi qui portent atteinte aux garanties d'égalité de l'art. 15 de la *Charte*. Il est certes évident que les législatures peuvent et, pour gouverner efficacement, doivent traiter des individus ou des groupes différents de façon différentes.

À la page 171, il décrit ainsi l'objet de l'article 15: «garantir l'égalité dans la formulation et l'application de la loi». L'article 15 garantit le droit à l'égalité, sans discrimination. Puis, aux pages 174 et 175, il ajoute:

J'affirmerais alors que la discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, qui a pour effet d'imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d'autres ou d'empêcher ou de restreindre l'accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d'autres membres de la société. Les distinctions fondées sur des caractéristiques personnelles attribuées à un seul individu en raison de son association avec un groupe sont presque toujours taxées de discriminatoires, alors que celles fondées sur les mérites et capacités d'un individu le sont rarement.

Il ressort donc clairement de l'arrêt *Andrews*, précité, que le paragraphe 15(1) s'applique lorsqu'il y a discrimination fondée sur les caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe, discrimination qui entraîne, pour cet individu ou pour ce groupe, certains désavantages. Peu importe que la discrimination en question soit ou non délibérée. La Cour est appelée en l'espèce à se pencher sur l'objet ainsi que sur les effets d'une discrimination fondée sur l'âge. L'article 122.5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

<sup>1</sup> [1989] 1 R.C.S. 143, à la p. 168.

draws a distinction on the basis of age for the purpose of allocating GST credits. The main issue before us is whether that distinction is discriminatory. As I see it, the record before us presents a problem for these applicants, because there is insufficient evidence to support a finding that section 15 of the Charter has been infringed. As noted by my colleague, the applicants were 13 and 18 year of age respectively at the relevant time. They lived at home with their father. They were refused the GST credit under section 122.5 because of their age and the fact that they were unmarried and had no children. Their submission was that section 122.5 violates, both in purpose and effect, their equality rights under section 15 of the Charter on the basis of age. The specific submission was that children under the age of 19 are discriminated against by reason of age because it is their parents who are entitled to claim the tax credit on their behalf while children 19 and over can claim the refund for themselves.

In order to engage the rationale of *Andrews, supra*, it must be shown that the statutory provision under attack must necessarily have the “effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others.” There is no evidence on the record which addresses this issue. Both applicants were, at all relevant times, of an age which imposed upon their parents a legal obligation to support them. There was no evidence adduced to show that these applicants did not receive the GST credit, at least indirectly, through parental support. Accordingly, in my view, they have not shown that they are adversely affected by section 122.5 in such a manner as to attract the constitutional protection of subsection 15(1) of the Charter.

I now turn from the position of these applicants to the position of other teenagers, unmarried and living away from home. On this question as well, little, if any, evidence was adduced. Specifically, there was no evidence which addressed the question as to

[S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63; 1990, ch. 45, art. 48)] crée, pour l’attribution du crédit pour TPS, une distinction fondée sur l’âge. La Cour doit essentiellement dire si cette distinction est discriminatoire. J’estime que le dossier de cette cause est difficilement défendable étant donné l’insuffisance des preuves qui permettraient de conclure que l’article 15 de la Charte a effectivement été enfreint. Comme l’a fait remarquer mon collègue, à l’époque en cause les requérants avaient respectivement 13 et 18 ans. Ils habitaient chez leur père. On leur a refusé le crédit pour TPS prévu à l’article 122.5, en raison de leur âge et du fait qu’ils n’étaient pas mariés et qu’ils n’avaient pas d’enfants. D’après la thèse qu’ils nous ont exposée, dans son objet comme dans ses effets l’article 122.5 viole les droits à l’égalité que leur garantit l’article 15 de la Charte, et ce, en raison de leur âge. Ils ont fait plus particulièrement valoir que les enfants âgés de moins de 19 ans font l’objet d’une discrimination en raison de leur âge, étant donné que seuls leurs parents peuvent, au nom des enfants, demander le remboursement du crédit d’impôt, alors que les enfants âgés d’au moins 19 ans peuvent obtenir eux-mêmes le remboursement en question.

Pour que puisse s’appliquer le raisonnement exposé dans l’arrêt *Andrews*, précité, il faudrait établir que la disposition législative contestée a nécessairement «pour effet d’imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d’autres». Or, le dossier de la cause ne contient aucun élément tendant à démontrer cela. À l’époque en cause, les parents des requérants avaient, vu l’âge de ces derniers, l’obligation légale de pourvoir à leur entretien. Rien dans la preuve n’indique que les requérants n’ont pas touché le crédit pour TPS, du moins indirectement, à cause de l’aide qu’ils recevaient de leurs parents. J’estime ainsi qu’ils n’ont pas démontré que l’article 122.5 a eu sur eux un effet préjudiciable tel qu’il y aurait lieu de faire jouer les garanties constitutionnelles que leur assure le paragraphe 15(1) de la Charte.

Passons maintenant de la situation des requérants à celle d’autres adolescents, non mariés eux non plus, mais ne vivant pas chez leurs parents. Là, encore, le dossier ne comporte guère de preuves, et aucune preuve, notamment, sur la question de savoir si ces

whether these teenagers would constitute a historically disadvantaged group from the perspective of subsection 15(1). In the case of *R. v. Turpin*,<sup>2</sup> Wilson J. stated:

A finding that there is discrimination will, I think, in most, but perhaps not all cases, necessarily entail a search for disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged.

Such a search for “existing disadvantage” would impel the introduction of evidence which goes much beyond that contained in this record. To decide these applications on the basis of the present record would result in the decisions being made in a factual vacuum. As noted by my colleague, such an approach has been found unacceptable.<sup>3</sup>

In view of the factual frailties on this record, it is unnecessary, in my view, to engage in an extensive analysis of subsection 15(1) of the Charter. For the foregoing reasons, I have concluded that these applications for judicial review cannot succeed.

Similarly, since a subsection 15(1) breach has not been established on this record, a section 1 Charter analysis becomes unnecessary. In my view, issues relating to policy objectives and legislative intent should not be considered at the initial stage of Charter analysis (i.e., the inquiry into whether there is, in fact, a breach). Indeed, given the possibility of indirect or effects-based discrimination, that is, discrimination not apparent on the face of the statute, a consideration of legislative intent at this juncture does not answer the question as to whether the legislative provision under review is discriminatory under the Charter.

Accordingly, and for these reasons, I would dismiss the applications for judicial review herein.

\* \* \*

<sup>2</sup> [1989] 1 S.C.R. 1296, at p. 1332.

<sup>3</sup> *MacKay v. Manitoba*, [1989] 2 S.C.R. 357, at p. 366, per Cory J.

adolescents ne formeraient pas, dans l’optique du paragraphe 15(1), un groupe historiquement désavantagé. Dans l’arrêt *R. c. Turpin*<sup>2</sup>, le juge Wilson affirme:

<sup>a</sup> À mon avis, la constatation d’une discrimination nécessitera le plus souvent, mais peut-être pas toujours, de rechercher le désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précise contestée.

<sup>b</sup> La recherche de ce «désavantage existant» exige que l’on produise des preuves bien plus fournies que celles qui ont été versées au dossier de cette affaire. Pour trancher les présentes demandes en fonction de l’état actuel du dossier, il faudrait faire complètement abstraction des faits. Ainsi que l’a relevé mon collègue, une telle démarche a été jugée inacceptable<sup>3</sup>.

<sup>d</sup> En raison de la faiblesse des faits que comporte le dossier, j’estime superflu de me livrer à une analyse approfondie du paragraphe 15(1) de la Charte. Je conclus, pour ces motifs, que les demandes de contrôle judiciaire présentées en l’espèce ne sauraient être accueillies.

<sup>e</sup> De la même manière, étant donné qu’en l’occurrence la violation du paragraphe 15(1) n’a pas été établie, il n’est pas nécessaire de se livrer à une analyse de l’article premier de la Charte. J’estime que ce n’est pas au début d’une analyse menée au regard des dispositions de la Charte (pour chercher à savoir s’il y a effectivement eu violation) qu’il faut s’interroger sur l’objet de telle ou telle politique ou sur l’intention du législateur. En effet, étant donné la possibilité d’une discrimination indirecte, qui découlerait des effets produits par telle ou telle mesure, et donc d’une discrimination qui ne serait pas apparente à la lecture du texte en cause, l’approfondissement, à cette étape de l’analyse, de l’intention du législateur, ne permettra pas de dire si la disposition législative en cause est effectivement discriminatoire au regard de la Charte.

<sup>i</sup> Par conséquent, et pour les motifs que je viens d’exposer, il y a lieu, d’après moi, de rejeter les demandes de contrôle judiciaire présentées en l’espèce.

\* \* \*

<sup>2</sup> [1989] 1 R.C.S. 1296, à la p. 1332.

<sup>3</sup> *MacKay c. Manitoba*, [1989] 2 R.C.S. 357, à la p. 366, le juge Cory.



*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

LÉTOURNEAU J.A.:

Facts and Issues

This is yet another challenge to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, (the Act) pursuant to section 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* (the Charter). In the present applications for judicial review, section 122.5 of the Act, which provides the rules for determining the Goods and Services Tax credit (GST credit) for individuals, is attacked.<sup>4</sup> The section provides a refundable tax credit of \$190 to an individual who is resident in Canada and is either married, a parent of a child or 19 years of age or over.

The applicants request a review of the decision of Judge Margeson of the Tax Court of Canada, delivered on November 12, 1992 [[1992] T.C.J. No. 674 (QL)], which dismissed their appeals launched in respect of the 1990 taxation year. At the outset of the trial before the Tax Court, it was agreed that the evidence, law and arguments given and made in one case would apply equally to the other.

The applicants who, at the relevant time, were 13 and 18 years of age respectively and lived at home with their father were refused the GST credit on account of their age and the fact that they were unmarried or had no children. They allege that section 122.5 violates, both in its purpose and effect, their equality rights under section 15 of the Charter on the basis of age.

More precisely, they contend that children under the age of 19 are discriminated against by reason of age because it is their parents who are entitled to

<sup>4</sup> An "eligible individual" for the GST credit is defined in s. 122.5 of the Act as follows:

122.5 . . .

(Continued on next page)

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.:

<sup>a</sup> Les faits et les questions en litige

Voici, une fois de plus, une action intentée, sur le fondement de l'article 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés* (la Charte), en contestation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, modifiée, (la Loi). Les demandes de contrôle judiciaire présentées en l'espèce visent à contester l'article 122.5 de la Loi, qui établit les règles d'attribution aux particuliers du crédit pour taxe sur les produits et services (le crédit pour TPS)<sup>4</sup>. Cette disposition accorde un crédit d'impôt remboursable de 190 \$ au particulier qui réside au Canada et qui est soit marié, père ou mère d'un enfant ou qui a au moins 19 ans.

Les requérants demandent à la Cour le contrôle judiciaire de la décision du juge Margeson de la Cour canadienne de l'impôt [[1992] T.C.J. n° 674 (QL)], en date du 12 novembre 1992, qui a rejeté les appels qu'ils avaient interjetés pour l'année d'imposition 1990. Dès le début de l'instance devant la Cour de l'impôt, on a convenu que les éléments de preuve, les règles de droit et les arguments présentés à l'appui de l'une des requêtes s'appliqueraient également à l'autre.

À l'époque en cause, les requérants étaient respectivement âgés de 13 et 18 ans et vivaient chez leur père; le crédit pour TPS leur a été refusé en raison de leur âge et du fait qu'ils n'étaient pas mariés et n'avaient pas d'enfants. Ils estiment que l'article 122.5, aussi bien par son objet que par ses effets, est contraire aux droits à l'égalité que l'article 15 de la Charte leur garantit, indépendamment de leur âge.

Plus précisément, ils font valoir que le texte en cause opère, à l'égard des personnes âgées de moins de 19 ans, une discrimination fondée sur l'âge, étant

<sup>4</sup> Aux fins du crédit pour TPS, voici comment est défini, à l'art. 122.5 de la Loi, ce qu'on entend par un «particulier admissible»:

122.5 . . .

(Suite à la page suivante)

claim the tax credit on their behalf while children aged 19 and over can claim the refund for themselves.

Furthermore, in their written submissions, they alluded to the fact that there may exist potential discrimination on the basis of marital or family status as children under the age of 19 who are married are eligible for the rebate. However, as that ground of review was not pursued at the hearing, I shall not rule on it although my reasoning would certainly be applicable thereto.

For the 1990 taxation year, both applicants reported in their income tax returns a modest income

*(Continued from previous page)*

“eligible individual” for a taxation year means an individual (other than a trust) who, at the end of December of that year, is resident in Canada and is

- (a) married,
- (b) a parent of a child, or
- (c) 19 years of age or over;

The term “qualified dependant” includes:

“qualified dependant” of an individual for a taxation year means a person who is

- (a) a person in respect of whom the individual or the individual’s qualified relation for the year is the only person who deducts an amount under section 118 for the year, or
- (b) a child of the individual residing with the individual at the end of the year,

and who is not

- (c) an eligible individual for the year,
- (d) the qualified relation of an individual for the year, or
- (e) a person in respect of whom an amount is deemed under this section to be paid by any other individual for the year;

A “qualified relation” means:

“qualified relation” of an individual for a taxation year means the person, if any, who is either

- (a) the individual’s spouse, or
- (b) the other parent of a child of the individual, if the child is a qualified dependant of the individual,

who is of the opposite sex to the individual and who, at the end of the year, is not living separate and apart from the individual by reason of the breakdown of their marriage or other conjugal relationship.

See S.C. 1990, c. 45, s. 48.

donné que seuls leurs parents ont droit de réclamer, au nom de leurs enfants, le crédit d’impôt en question, alors que les enfants qui ont 19 ans et plus peuvent demander, à leur profit, le remboursement de ce crédit.

<sup>a</sup> Dans leurs plaidoiries écrites, ils ont aussi soulevé une possibilité de discrimination fondée sur la situation familiale ou l’état matrimonial puisque les personnes qui ont moins de 19 ans mais qui sont mariées ont aussi droit au remboursement en question. Cependant puisque cet argument n’a pas été invoqué à l’audience, je ne me prononcerai pas sur la question, bien que la démarche que je vais adopter y soit clairement applicable.

Dans leurs déclarations d’impôt sur le revenu pour l’année 1990, les deux requérants ont fait état d’un

*(Suite de la page précédente)*

«particulier admissible» Particulier—à l’exclusion d’une fiducie—qui, à la fin de décembre d’une année d’imposition, réside au Canada et est marié, est père ou mère d’un enfant ou a au moins 19 ans.

«personne à charge admissible» S’agissant de la personne à charge admissible d’un particulier pour une année d’imposition:

- a) personne pour laquelle le particulier ou son proche admissible pour l’année a seul demandé une déduction en application de l’article 118 pour l’année;
- b) enfant du particulier vivant avec celui-ci à la fin de l’année.

La présente définition exclut:

- c) un particulier admissible pour l’année
- d) le proche admissible d’un particulier pour l’année;
- e) la personne à l’égard de laquelle un autre particulier est réputé avoir payé un montant pour l’année en application du présent article.

«proche admissible» S’agissant du proche admissible d’un particulier pour une année d’imposition, la personne qui est soit le conjoint du particulier, soit le père ou la mère d’un enfant du particulier qui est une personne à charge admissible de celui-ci, à condition que la personne et le particulier soient de sexe opposé et ne vivent pas séparément à la fin de l’année pour cause d’échec du mariage ou d’une union conjugale.

Voir L.C. 1990, ch. 45, art. 48.

from various sources. In the court below and before us, they were represented by their father who is a practising lawyer in Edmonton, Alberta.

The applicants' contention as to the unconstitutionality of section 122.5 did not find favour with the Tax Court of Canada and, in my view, rightly so.

The Difference between the American and the Canadian Approach to Discrimination in Fiscal Matters

A review of the American approach to alleged discrimination in respect of Internal Revenue matters is instructive to the extent that it contrasts sharply with the Canadian approach. The American courts have widely accepted the principle of indirect or disparate impact discrimination in the enforcement of human rights legislation. However, they have refused to apply this latter principle to constitutional matters, specifically in relation to the guarantee of equality, where evidence of an intent to discriminate or an overt differential treatment is required.

In an article entitled "Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States," the author writes:

The first area where we can see the paradigm of equality as sameness of treatment running into difficulties is disparate impact discrimination. The essence of disparate impact discrimination is recognition that the application of a "facially neutral" law or policy, or sameness of treatment, can generate unequal results. Some laws or policies have disproportionately negative effects on certain groups, depending on differences in social, economic or cultural realities. And this can occur even and often in the absence of any intent to discriminate. Although this type of discrimination has been acknowledged in the interpretation of human rights legislation in the United States, it has been rejected by the courts in constitutional cases. A majority of the U.S. Supreme Court has held consistently that there must be overt differential treatment or evidence of an intent to discriminate for there to be a violation of the constitutional guarantee of equality. (See for e.g. *Washington v. Davis*, 426 U.S. 229 (1976); *Personnel Administrator of Massachusetts*

revenu modeste provenant de sources diverses. En première instance et devant notre Cour, les requérants étaient représentés par leur père, qui exerce la profession d'avocat à Edmonton (Alberta).

<sup>a</sup> À mon avis, c'est à juste titre que les moyens soulevés par les requérants quant à l'inconstitutionnalité de l'article 122.5 n'ont pas été retenus par la Cour canadienne de l'impôt.

<sup>b</sup> La différence entre les États-Unis et le Canada quant à la façon d'aborder le problème de la discrimination en matière fiscale

<sup>c</sup> L'étude de la façon dont, aux États-Unis, on analyse les actes reprochés de discrimination dans le domaine fiscal est instructive, l'approche américaine s'écartant très sensiblement de la manière dont ce problème est traité au Canada. Les tribunaux américains ont largement retenu, aux fins de l'application des textes protégeant les droits de la personne, la notion de discrimination indirecte ou de discrimination par suite d'un effet préjudiciable. Ils ont toutefois refusé d'appliquer cette notion au domaine constitutionnel, et plus précisément en ce qui concerne le droit à l'égalité, exigeant dans ce cas la preuve d'une intention discriminatoire ou d'un traitement différentiel manifeste.

<sup>f</sup> L'auteur d'un article intitulé «Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States», écrit ainsi que:

[TRADUCTION] Le premier domaine où le concept d'égalité, en tant que similitude de traitement, se heurte à des difficultés est celui de la discrimination par suite d'un effet préjudiciable. Par ce type de discrimination, on reconnaît essentiellement que l'application d'un droit ou d'une politique «apparemment neutre», ou la similitude de traitement, peut tout de même entraîner une inégalité au niveau des résultats. Certaines lois, certaines politiques, peuvent entraîner, pour tel ou tel groupe, des effets particulièrement défavorables selon les différences de situation, sociale, économique ou culturelle. Cela va souvent se produire en l'absence de toute intention discriminatoire. Bien que, aux États-Unis, ce type de discrimination soit reconnu en matière d'interprétation des textes protégeant les droits de la personne, la notion en est rejetée par les tribunaux en matière constitutionnelle. A la majorité, la Cour suprême des États-Unis a régulièrement maintenu que pour qu'il y ait violation du droit à l'égalité garanti par la Constitution, il faut que l'on parvienne à démontrer l'existence d'un traitement différentiel manifeste ou d'une intention discriminatoire. (Voir par exemple, *Washington v. Davis*, 426 U.S. 229 (1976); *Personnel Administrator of Massachusetts v. Feeney*, 442 U.S. 256

setts v. Feeney, 442 U.S. 256 (1979); *McCleskey v. Kemp*, 481 U.S. 279 (1987)).<sup>5</sup> [My emphasis.]

A similar conclusion can be found in an interesting article written by Ms. Faye Woodman. The following comments are noteworthy:

There are two other higher levels of constitutional review which theoretically might be applied to some of the distinctions of the *Internal Revenue Code*. The "strict scrutiny" test applies to legislation that classifies on the basis of a "suspect" characteristic (for example, race) or in respect of a "fundamental interest" (for example, mobility rights). Under the strict scrutiny test, legislation, including tax legislation, would be declared unconstitutional unless the classification can be shown as *necessary* to further a *compelling* government interest. "Intermediate level scrutiny" applies to "quasi-suspect" characteristics (for example, sex). It requires that the classification be *substantially related* to an *important* governmental interest.

In practice, the United States *Internal Revenue Code* is generally not subject to these higher levels of scrutiny since distinctions drawn in the American income tax legislation, as in its Canadian counterpart, are not based on any of these suspect or quasi-suspect characteristics. The fact that the classifications may have a disparate and adverse impact on women or minorities is immaterial. In the United States, unlike Canada, no theory of general application has been developed to subject legislation to constitutional scrutiny on the basis of its effects as compared to its purposes.<sup>6</sup> [My emphasis.]

Indeed, as early as 1916, the Supreme Court of the United States validated the categories, classifications and distinctions made and used in Internal Revenue legislation by stating that "the Constitution does not conflict with itself by conferring upon the one hand a taxing power and taking the same power away on the other by the limitations of the process clause."<sup>7</sup> The Court in that case, however, acknowledged that a taxing provision could be so arbitrary and unjust as to amount to an improper confiscation of property rather than to a proper exercise of a taxation power.

<sup>5</sup> Colleen Sheppard, "Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States" (1990), 39 *UNB LJ* 111, at p. 115.

<sup>6</sup> "The *Charter* and the Taxation of Women" (1990), 22 *Ottawa L. Rev.* 625, at p. 632.

<sup>7</sup> *Brushaber v. Union Pacific R. R.*, 240 U.S. 1 (1916), at p. 24. See also the article by Faye Woodman, *supra*, note 3, at p. 631.

(1979); *McCleskey v. Kemp*, 481 U.S. 279 (1987)).<sup>5</sup> [Je souligne.]

On retrouve une conclusion analogue dans l'intéressant article de M<sup>me</sup> Faye Woodman. Les commentaires suivants sont importants:

[TRADUCTION] Il y a deux autres niveaux de contrôle constitutionnel qui pourraient théoriquement être appliqués à certaines des distinctions que crée l'*Internal Revenue Code* (Code américain de l'impôt aux États-Unis). La norme de l'«examen rigoureux» s'applique aux dispositions législatives qui opèrent une classification fondée sur des caractéristiques «suspectes» (telle la race) ou qui touche à un «intérêt fondamental» (tels les droits de libre circulation). Au regard de la norme de l'examen rigoureux, une disposition législative, y compris une disposition fiscale, serait jugée inconstitutionnelle à moins qu'il ne puisse être démontré que la classification opérée était *nécessaire* et servait un intérêt *essentiel* de l'État. L'examen d'une rigueur intermédiaire s'appliquera aux caractéristiques «quasi suspectes» (tel le sexe). Selon ce critère, la classification opérée doit être *solidement reliée* à un intérêt *important* de l'État.

En pratique, l'*Internal Revenue Code* des États-Unis n'est généralement pas soumis à ces contrôles rigoureux étant donné que les distinctions opérées en matière fiscale par la législation américaine, comme dans les dispositions canadiennes analogues, ne sont pas fondées sur des caractéristiques suspectes ou quasi suspectes. Il importe peu que les classifications en question puissent avoir, sur les femmes ou sur certaines minorités, des effets disparates et défavorables. Contrairement aux tribunaux canadiens, les tribunaux américains n'ont élaboré aucune théorie d'application générale permettant de soumettre des dispositions législatives à un contrôle constitutionnel et de comparer les effets du texte aux buts qui lui avaient été fixés. [Je souligne.]

Ajoutons que, dès 1916, la Cour suprême des États-Unis a validé les catégories, les classifications et les distinctions prévues par le Code américain de l'impôt, déclarant que [TRADUCTION] «la Constitution n'est pas en contradiction avec elle-même, accordant d'une part, le pouvoir de lever des impôts, mais se dépêchant de l'autre, de le reprendre en y apportant des restrictions ressortissant de la procédure»<sup>7</sup>. Dans cette affaire la haute juridiction américaine a cependant reconnu qu'il pouvait exister des dispositions fiscales si arbitraires et si injustes qu'elles pouvaient

<sup>5</sup> Colleen Sheppard, «Equality in Context: Judicial Approaches in Canada and the United States» (1990), 39 *RD UN-B* 111, à la p. 115.

<sup>6</sup> «The *Charter* and the Taxation of Women» (1990), 22 *R.D. Ottawa* 625, à la p. 632.

<sup>7</sup> *Brushaber v. Union Pacific R. R.*, 240 U.S. 1 (1916), à la p. 24. Voir également l'article de Faye Woodman, précité, note 3, à la p. 631.

The reluctance of the American courts to introduce the concept of indirect discrimination in the field of taxation and more broadly in economic legislation clearly appears in the following comments of Mr. Justice White in *Washington v. Davis*:

A rule that a statute designed to serve neutral ends is nevertheless invalid, absent compelling justification, if in practice it benefits or burdens one race more than another would be far reaching and would raise serious questions about, and perhaps invalidate, a whole range of tax, welfare, public service, regulatory, and licensing statutes that may be more burdensome to the poor and to the average black than to the affluent white.<sup>8</sup>

In fact, the Supreme Court of the United States has demonstrated substantial deference to legislatures exercising their taxation power since it is believed that this realm necessarily involves the making of distinctions and classifications which will normally reflect the taxpayer's ability to pay. Accordingly, the American courts have validated such differences of treatment provided they bear a rational relationship to a legitimate governmental purpose.

In this latter regard, the United States Supreme Court, in a case involving a challenge to the *Internal Revenue Code* [26 U.S.C. (1982)] at the federal level, held that it was rational for Congress to agree to subsidize lobbying by veteran organizations and to refuse to subsidize substantial lobbying by charities generally. Mr. Justice Rehnquist wrote:

Legislatures have especially broad latitude in creating classifications and distinctions in tax statutes. More than 40 years ago we addressed these comments to an equal protection challenge to tax legislation:

"The broad discretion as to classification possessed by a legislature in the field of taxation has long been recognized.... [T]he passage of time has only served to underscore the wisdom of that recognition of the large area of discretion which

donner lieu à une confiscation abusive de biens plutôt qu'à un exercice correct du pouvoir fiscal.

Voici, tirée des observations formulées par le juge White dans l'affaire *Washington v. Davis*, une illustration de cette réticence des tribunaux américains vis-à-vis du concept de discrimination indirecte en matière fiscale et, plus généralement, en matière de dispositions d'ordre économique:

[TRADUCTION] Toute règle voulant qu'une loi censée contribuer en toute neutralité à tel ou tel objectif soit invalide, en l'absence d'une justification sérieuse, dans le cas où, en pratique, elle avantage ou désavantage une race plus qu'une autre irait très loin et mettrait en cause, voire invaliderait, un grand nombre de lois sur l'impôt, le bien-être social, la fonction publique, la réglementation et les autorisations préalables susceptibles de toucher davantage les citoyens noirs des classes moyennes et défavorisées que les citoyens blancs des classes aisées<sup>8</sup>.

En réalité, la Cour suprême des États-Unis a manifesté une grande retenue judiciaire envers les assemblées législatives lors de l'exercice par celles-ci de leurs pouvoirs fiscaux, puisqu'on admet que, dans ce domaine, on est amené par la force des choses à opérer des distinctions et des classifications qui correspondent normalement aux facultés contributives du citoyen. Les tribunaux américains ont donc validé de telles différences de traitement lorsqu'elles sont liées, rationnellement, à un objectif légitime de l'État.

Sur ce point, dans une contestation, au niveau fédéral, fondée sur l'*Internal Revenue Code* [26 U.S.C. (1982)], la Cour suprême des États-Unis a statué qu'il était logique que le Congrès américain accepte de subventionner les activités de lobbying menées par des organisations d'anciens combattants, mais refuse de le faire pour les importantes activités de lobbying menées par l'ensemble des organismes à but caritatif. Le juge Rehnquist affirme:

[TRADUCTION] Les diverses assemblées législatives ont une latitude particulièrement grande lorsqu'il s'agit de créer des classifications et des distinctions dans le cadre de dispositions fiscales. Il y a plus de 40 ans, la Cour répondit par ceci à une action mettant en cause les dispositions fiscales applicables à l'époque sur le fondement de la clause constitutionnelle garantissant l'égalité de protection de la loi:

«Le large pouvoir discrétionnaire d'opérer des classifications, conféré aux assemblées législatives en matière fiscale, est reconnu depuis longtemps... L'évolution des choses n'a fait que confirmer la sagesse qu'il y avait à reconnaître ce

<sup>8</sup> 426 U.S. 229 (1976), at p. 248.

<sup>8</sup> 426 U.S. 229 (1976), à la p. 248.

is needed by a legislature in formulating sound tax policies. Traditionally classification has been a device for fitting tax programs to local needs and usages in order to achieve an equitable distribution of the tax burden. It has, because of this, been pointed out that in taxation, even more than in other fields, legislatures possess the greatest freedom in classification. Since the members of a legislature necessarily enjoy a familiarity with local conditions which this Court cannot have, the presumption of constitutionality can be overcome only by the most explicit demonstration that a classification is a hostile and oppressive discrimination against particular persons and classes. The burden is on the one attacking the legislative arrangement to negative every conceivable basis which might support it." *Madden v. Kentucky*, 309 U.S. 83, 87-88 (1940).<sup>9</sup>

It would be fair to say that the American approach has so far been cautious. I suppose it has reflected a pragmatism dictated by more than a century of judicial interpretation of constitutional guarantees within the economic context.

The Canadian courts, unlike their American counterparts, have been more aggressive in the application of our Charter and they have shown a willingness to be less deferential, at least on a section 15 as opposed to a section 1 analysis, to challenges to legislative provisions, including those relating to economic legislation. Accordingly, Mr. Justice Iacobucci stated in *Symes*:

[I]t has been said that courts should defer to legislatures with respect to difficult economic questions. However, support for this proposition is said to come from cases in which a degree of deference has been exhibited as part of a s. 1 Charter analysis: see, e.g. *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424, at p. 442. Such cases do not advocate a deferential approach at any earlier stage of Charter analysis.<sup>10</sup> [Emphasis in the original text.]

The courts, in interpreting the Charter as a vigorous and meaningful right protecting instrument within the

<sup>9</sup> *Regan v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540 (1983), at pp. 547-548.

<sup>10</sup> *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at p. 753.

large domaine discrétionnaire dont les assemblées législatives ont besoin pour élaborer des politiques fiscales qui soient valables. La classification est un outil traditionnel qui permet d'adapter les programmes fiscaux aux besoins et aux usages locaux afin d'aboutir à une répartition équitable des charges fiscales. C'est pourquoi on a relevé qu'en ce qui a trait à la fiscalité, encore plus que dans les autres domaines, les assemblées législatives jouissent d'une très grande liberté en matière de classification. Étant donné que, de nécessité, les membres des assemblées législatives connaissent les conditions locales mieux que la Cour, la présomption de constitutionnalité ne pourra être réfutée que par la démonstration expresse qu'une classification donnée entraîne une discrimination opprimante et hostile à l'encontre de certaines personnes ou de certaines catégories de personne. C'est donc à la partie contestant le dispositif législatif en question qu'il appartient de réfuter tous les arguments susceptibles d'être invoqués à l'appui de la disposition en cause.» *Madden v. Kentucky*, 309 U.S. 83, 87-88 (1940)<sup>9</sup>.

Il est juste de dire que jusqu'ici les tribunaux américains se sont montrés prudents. Je suppose que cette tendance traduit un pragmatisme que leur a inspiré plus d'un siècle de décisions portant sur l'interprétation, dans un contexte économique, des garanties inscrites dans la Constitution.

À l'inverse de leurs homologues américains, les tribunaux canadiens ont été plus dynamiques dans leur application de notre Charte, faisant preuve d'une moins grande retenue dans le cas d'actions en contestation de certaines dispositions législatives, y compris celles de nature économique, du moins dans le cadre d'une analyse fondée sur l'article 15 et non sur l'article premier. C'est ainsi que, dans l'arrêt *Symes*, le juge Iacobucci a déclaré que:

[O]n a affirmé que les tribunaux devraient faire preuve de déférence à l'égard des législatures dans le cas de questions économiques difficiles. Toutefois, cette proposition se fonderait sur des arrêts dans lesquels on a fait preuve de déférence dans le cadre d'une analyse fondée sur l'article premier de la Charte: voir par exemple l'arrêt *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424, à la p. 442. Ces arrêts ne préconisent pas la déférence à aucune autre étape antérieure d'une analyse fondée sur la Charte<sup>10</sup>. [Souligné dans l'original.]

Voyant dans la Charte un instrument qui assure, dans le cadre de la Constitution, une protection vigoureuse

<sup>9</sup> *Regan v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540 (1983), aux p. 547 et 548.

<sup>10</sup> *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, à la p. 753.

Constitution, have brought on the constitutional battlefield the notion of indirect discrimination (not apparent on the face of the statute) which is also widely recognized in their interpretation of human rights legislation.<sup>11</sup> This approach has not gone unnoticed and has created a fair degree of uncertainty and numerous expectations. The present case is yet another example of such expectations where Charter relief is sought and Charter provisions are used.

### The Purpose and Requirements of Section 15

#### a) The Need for a Discriminatory and Prejudicial Difference of Treatment

In my opinion, the applicants' contentions fail to meet the test enunciated by Chief Justice Lamer in *R. v. Swain*<sup>12</sup> where he properly and conveniently summarized the purpose and requirements of subsection 15(1) of the Charter as follows:

The court must first determine whether the claimant has shown that one of the four basic equality rights has been denied (i.e., equality before the law, equality under the law, equal protection of the law and equal benefit of the law). This inquiry will focus largely on whether the law has drawn a distinction (intentionally or otherwise) between the claimant and others, based on personal characteristics. Next, the court must determine whether the denial can be said to result in "discrimination". This second inquiry will focus largely on whether the differential treatment has the effect of imposing a burden, obligation or disadvantage not imposed upon others or of withholding or limiting access to opportunities, benefits and advantages available to others. Furthermore, in determining whether the claimant's s. 15(1) rights have been infringed, the court must consider whether the personal characteristic in question falls within the grounds enumerated in the section or within an analogous ground, so as to ensure that the claim fits within the overall purpose of s. 15—namely, to remedy or prevent discrimination against groups subject to stereotyping, historical disadvantage and political and social prejudice in Canadian society.<sup>13</sup> [My emphasis.]

<sup>11</sup> See, as recent examples, the cases of *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695 and *Thibaudeau v. M.N.R.*, [1994] 2 F.C. 189 (C.A.).

<sup>12</sup> [1991] 1 S.C.R. 933.

<sup>13</sup> *Id.*, at p. 992.

et significative de nos droits, les tribunaux ont introduit sur le champ de bataille constitutionnel l'idée de discrimination indirecte (c'est-à-dire de discrimination non apparente à la lecture de la loi), idée que les tribunaux ont également largement reconnue dans le cadre de leur interprétation des dispositions législatives protégeant les droits de la personne<sup>11</sup>. Cette manière d'aborder la question n'est pas passée inaperçue; elle a même créé une grande incertitude et de nombreuses attentes. La présente affaire est un nouvel exemple de ce genre d'attentes qui donnent lieu à une demande de redressement fondée sur la Charte.

#### c) L'objet de l'article 15 et les éléments exigés au regard de cette disposition

#### a) L'existence d'une différence de traitement discriminatoire et préjudiciable

À mon avis, les arguments soulevés par les requérants ne leur permettent pas de satisfaire au critère formulé par le juge en chef Lamer dans l'arrêt *R. c. Swain*<sup>12</sup>, dans lequel il résume sous une forme aussi exacte qu'utile l'objet du paragraphe 15(1) de la Charte et les éléments exigés au regard de cette disposition:

La cour doit d'abord déterminer si le plaignant a démontré que l'un des quatre droits fondamentaux à l'égalité a été violé (i.e. l'égalité devant la loi, l'égalité dans la loi, la même protection de la loi et le même bénéfice de la loi). Cette analyse portera surtout sur la question de savoir si la loi fait (intentionnellement ou non) entre le plaignant et d'autres personnes une distinction fondée sur des caractéristiques personnelles. Ensuite, la cour doit établir si la violation du droit donne lieu à une «discrimination». Cette seconde analyse portera en grande partie sur la question de savoir si le traitement différent a pour effet d'imposer des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d'autres ou d'empêcher ou de restreindre l'accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d'autres. De plus, pour déterminer s'il y a eu atteinte aux droits que le par. 15(1) reconnaît au plaignant, la cour doit considérer si la caractéristique personnelle en cause est visée par les motifs énumérés dans cette disposition ou un motif analogue, afin de s'assurer que la plainte correspond à l'objectif général de l'art. 15, c'est-à-dire corriger ou empêcher la discrimination contre des groupes victimes de stéréotypes, de désavantages historiques ou de préjugés politiques ou sociaux dans la société canadienne<sup>13</sup>. [Je souligne.]

<sup>11</sup> Voir, comme exemples récents, les arrêts *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695 et *Thibaudeau c. M.R.N.*, [1994] 2 C.F. 189 (C.A.).

<sup>12</sup> [1991] 1 R.C.S. 933.

<sup>13</sup> *Id.*, à la p. 992.

The purpose of section 15 and the need for prejudice and stereotyping were acknowledged and affirmed in other decisions of the Supreme Court. In *Andrews v. Law Society of British Columbia*, Wilson J. wrote in relation to the standard of proof under section 1:

This, in my view, remains an appropriate standard when it is recognized that not every distinction between individuals and groups will violate s. 15. If every distinction between individuals and groups gave rise to a violation of s. 15, then this standard might well be too stringent for application in all cases and might deny the community at large the benefits associated with sound and desirable social and economic legislation. This is not a concern, however, once the position that every distinction drawn by law constitutes discrimination is rejected as indeed it is in the judgment of my colleague, McIntyre J. Given that s. 15 is designed to protect those groups who suffer social, political and legal disadvantage in our society, the burden resting on government to justify the type of discrimination against such groups is appropriately an onerous one.<sup>14</sup>

In the subsequent decision of *McKinney v. University of Guelph*, Madam Justice Wilson reasserted the same views:

In *Andrews* it was acknowledged that the key to s. 15 is the word "discrimination". At page 172 of his reasons McIntyre J. said:

The right to equality before and under the law, and the rights to the equal protection and benefit of the law contained in s. 15, are granted with the direction contained in s. 15 itself that they be without discrimination. Discrimination is unacceptable in a democratic society because it epitomizes the worst effects of the denial of equality, and discrimination reinforced by law is particularly repugnant. The worst oppression will result from discriminatory measures

<sup>14</sup> [1989] 1 S.C.R. 143, at p. 154. See also the statement of McIntyre J., at p. 180, where he cited with approval the judgment of my colleague Hugessen J. in *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1987] 2 F.C. 359, at pp. 368-369:

As far as the text of section 15 itself is concerned, one may look to whether or not there is "discrimination", in the pejorative sense of that word, and as to whether the categories are based upon the grounds enumerated or grounds analogous to them. The inquiry, in effect, concentrates upon the personal characteristics of those who claim to have been unequally treated. Questions of stereotyping, of historical disadvantage, in a word, of prejudice, are the focus and there may even be a recognition that for some people equality has a different meaning than for others.

L'objet de l'article 15 et la nécessité de démontrer l'existence d'un préjugé et de stéréotypes ont été reconnus et confirmés dans d'autres arrêts de la Cour suprême. Dans l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, le juge Wilson affirme relativement à la norme de preuve exigée au regard de l'article premier:

À mon avis, il s'agit toujours d'une norme appropriée lorsqu'on reconnaît que ce ne sont pas toutes les distinctions entre des individus et des groupes qui violent l'art. 15. Si toutes les distinctions entre des individus et des groupes avaient pour effet de violer l'art. 15, cette norme pourrait alors fort bien se révéler trop stricte pour s'appliquer dans tous les cas et avoir pour effet de priver l'ensemble de la collectivité des bénéfices liés à des lois socio-économiques justes et souhaitables. Toutefois, cela devient sans intérêt si l'on rejette le point de vue selon lequel toute distinction établie par la loi constitue de la discrimination, comme l'a fait d'ailleurs mon collègue le juge McIntyre dans ses motifs. Étant donné que l'art. 15 est conçu pour protéger les groupes défavorisés sur les plans social, politique et juridique dans notre société, la responsabilité qui incombe au gouvernement de justifier le type de discrimination dont sont victimes ces groupes est à juste titre lourde<sup>14</sup>.

Puis, dans l'arrêt *McKinney c. Université de Guelph*, Madame le juge Wilson reprend ce point de vue:

Dans l'arrêt *Andrews*, on a reconnu que l'élément clé de l'art. 15 est le terme «discrimination». Dans ses motifs, le juge McIntyre affirme, à la p. 172:

L'article 15 prévoit lui-même que le droit à l'égalité devant la loi et dans la loi ainsi que les droits à la même protection et au même bénéfice de la loi qu'il confère doivent exister indépendamment de toute discrimination. La discrimination est inacceptable dans une société démocratique parce qu'elle incarne les pires effets de la dénégation de l'égalité et la discrimination consacrée par la loi est particulièrement répugnante. La pire forme d'oppression résulte

<sup>14</sup> [1989] 1 R.C.S. 143, à la p. 154. Voir également les propos du juge McIntyre, à la p. 180, où il cite en l'approuvant le jugement rendu par mon collègue le juge Hugessen dans l'affaire *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1987] 2 C.F. 359, aux p. 368 et 369:

Dans la mesure où le texte de l'article 15 lui-même est visé, on peut voir s'il y a ou non de la «discrimination», au sens péjoratif de ce terme et si les catégories sont fondées ou non sur des motifs énumérés ou des motifs analogues à ceux-ci. L'examen porte en fait sur les caractéristiques personnelles de ceux qui prétendent avoir été traités de manière inégale. L'examen porte principalement sur les questions de stéréotype, de désavantage historique, en un mot, de préjudice et l'on peut même reconnaître que pour certaines personnes le terme égalité a un sens différent de ce qu'il a pour d'autres personnes.



having the force of law. It is against this evil that s. 15 provides a guarantee.

In *Reference Re Workers' Compensation Act, 1983* (Nfld.), [1989] 1 S.C.R. 922; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; *Rudolf Wolff & Co. v. Canada*, [1990] 1 S.C.R. 695, and *R. v. S. (S.)*, [1990] 2 S.C.R. 254, this Court repeatedly affirmed that in order to establish a violation of s. 15(1) there must be evidence of discrimination in stereotype and prejudice. For example, quoting from *Turpin* at p. 1333:

Differentiating for mode of trial purposes between those accused of s. 427 offences in Alberta and those accused of the same offences elsewhere in Canada would not, in my view, advance the purposes of s. 15 in remedying or preventing discrimination against groups suffering social, political and legal disadvantage in our society. A search for indicia of discrimination such as stereotyping, historical disadvantage or vulnerability to political and social prejudice would be fruitless in this case....

It is, I think, now clearly established that what lies at the heart of s. 15(1) is the promise of equality in the sense of freedom from the burdens of stereotype and prejudice in all their subtle and ugly manifestations.<sup>15</sup> [My emphasis.]

Words of caution specifically in relation to economic legislation and the need for discrimination, as opposed to a mere difference in treatment, can also be found in the reasons of La Forest J. in the *Andrews* case:

That having been said, I am convinced that it was never intended in enacting s. 15 that it become a tool for the wholesale subjection to judicial scrutiny of variegated legislative choices in no way infringing on values fundamental to a free and democratic society. Like my colleague, I am not prepared to accept that all legislative classifications must be rationally supportable before the courts. Much economic and social policy-making is simply beyond the institutional competence of the courts: their role is to protect against incursions on fundamental values, not to second guess policy decisions.

I realize that it is no easy task to distinguish between what is fundamental and what is not and that in this context this may demand consideration of abstruse theories of equality. For example, there may well be legislative or governmental differentiation between individuals or groups that is so grossly unfair to an individual or group and so devoid of any rational relationship to a legitimate state purpose as to offend against the principle of equality before and under the law as to merit intervention pursuant to s. 15. For these reasons I would think

<sup>15</sup> [1990] 3 S.C.R. 229, at pp. 386-387.

de mesures discriminatoires ayant force de loi. C'est une garantie contre ce mal que fournit l'art. 15.

Dans le *Renvoi: Workers' Compensation Act, 1983* (T.-N.), [1989] 1 R.C.S. 922, et les arrêts *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; *Rudolf Wolff & Co. c. Canada*, [1990] 1 R.C.S. 695, et *R. c. S. (S.)*, [1990] 2 R.C.S. 254, notre Cour a continué d'affirmer que, pour établir l'existence d'une violation du par. 15(1), il doit y avoir preuve de discrimination au sens d'un stéréotype et d'un préjugé. Citons, par exemple, le passage suivant tiré de la p. 1333 de l'arrêt *Turpin*:

Établir une distinction, pour les fins du mode de procès, entre les personnes accusées en Alberta d'infractions énumérées à l'art. 427 et celles qui sont accusées des mêmes infractions ailleurs au Canada ne favoriserait pas, à mon avis, les objets de l'art. 15 en remédiant à la discrimination dont sont victimes les groupes de personnes défavorisées sur les plans social, politique ou juridique dans notre société ou en les protégeant contre toute forme de discrimination. Il serait inutile de chercher des signes de discrimination tel[s] que des stéréotypes, des désavantages historiques ou de la vulnérabilité à des préjugés politiques ou sociaux en l'es-  
pèce...

Je pense qu'il est maintenant clairement établi qu'au cœur du par. 15(1) se trouve la promesse d'une égalité au sens d'une libération du poids des stéréotypes et des préjugés sous toutes leurs formes subtiles et répugnantes<sup>15</sup>. [Je souligne.]

On trouve également dans l'arrêt *Andrews*, dans les motifs du juge La Forest, des conseils de prudence touchant précisément, en matière de dispositions d'ordre économique, le besoin de démontrer l'existence d'une discrimination et non pas d'une simple différence de traitement:

Cela étant dit, je suis convaincu qu'en adoptant l'art. 15 on n'a jamais voulu qu'il serve à assujettir systématiquement à l'examen judiciaire des choix législatifs disparates qui ne portent aucunement atteinte aux valeurs fondamentales d'une société libre et démocratique. À l'instar de mon collègue, je ne suis pas prêt à accepter que toutes les classifications législatives doivent être rationnellement défendables devant les tribunaux. Une bonne partie de la formulation des politiques en matière socio-économique ne relève tout simplement pas de la compétence institutionnelle des tribunaux: leur rôle est d'assurer une protection contre les empiètements sur des valeurs fondamentales et non de vérifier des décisions de principe.

Je conçois que ce n'est pas une mince tâche que de distinguer ce qui est fondamental de ce qui ne l'est pas et que, dans ce contexte, il puisse se révéler nécessaire d'examiner d'obs-  
cures théories de l'égalité. Par exemple, il se peut fort bien qu'une différenciation d'individus ou de groupes par une loi ou un gouvernement s'avère tellement injuste pour un individu ou un groupe et tellement dénuée de tout lien rationnel avec un objectif légitime de l'Etat qu'elle viole le principe de l'égalité devant la loi et dans la loi et justifie ainsi une intervention con-

<sup>15</sup> [1990] 3 R.C.S. 229, aux p. 386 et 387.

it better at this stage of *Charter* development to leave the question open. I am aware that in the United States, where Holmes J. has referred to the equal protection clause there as the "last resort of constitutional arguments" (*Buck v. Bell*, 274 U.S. 200 (1927), at p. 208), the courts have been extremely reluctant to interfere with legislative judgment. Still, as I stated, there may be cases where it is indeed the last constitutional resort to protect the individual from fundamental unfairness. Assuming there is room under s. 15 for judicial intervention beyond the traditionally established and analogous policies against discrimination discussed by my colleague, it bears repeating that considerations of institutional functions and resources should make courts extremely wary about questioning legislative and governmental choices in such areas.<sup>16</sup> [My emphasis.]

This approach of the Supreme Court is consistent with the view it expressed that a disadvantage under section 15 may have to be found outside the impugned legislation and, therefore, that a court, in assessing a claim of discrimination under section 15, has to look not only at the impugned legislation which is said to violate the Charter, but also at the larger social, political and legal context in which the difference of treatment arises. In *R. v. Turpin*, Wilson J. wrote:

In determining whether there is discrimination on grounds relating to the personal characteristics of the individual or group, it is important to look not only at the impugned legislation which has created a distinction that violates the right to equality but also to the larger social, political and legal context. McIntyre J. emphasized in *Andrews* (at p. 167):

For, as has been said, a bad law will not be saved merely because it operates equally upon those to whom it has appli-

<sup>16</sup> *Supra*, note 10, at p. 194. See also *Rudolf Wolff & Co. v. Canada*, [1990] 1 S.C.R. 695, at pp. 700-701 where Cory J. wrote:

The manner in which a court must approach an alleged infringement of s. 15(1) was set forth by McIntyre J. in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143. He made it clear, at p. 182, that one complaining of the violation of s. 15 "must show not only that he or she is not receiving equal treatment before and under the law or that the law has a differential impact on him or her in the protection or benefit accorded by law but, in addition, must show that the legislative impact of the law is discriminatory." The appellants have not been able to satisfy either of these requirements.

formément à l'art. 15. Pour ces motifs, je pense qu'il est préférable à cette étape de l'évolution de la *Charte* de laisser la question en suspens. Je sais qu'aux États-Unis, où le juge Holmes a qualifié la disposition sur l'égalité de protection qu'on y trouve [TRADUCTION] d'«argument constitutionnel de dernier ressort» (*Buck v. Bell*, 274 U.S. 200 (1927), à la p. 208), les tribunaux hésitent énormément à intervenir dans les décisions législatives. Néanmoins, comme je l'ai affirmé, il peut y avoir des cas où elle constitue effectivement le dernier recours constitutionnel visant à protéger l'individu contre une injustice fondamentale. À supposer que les tribunaux puissent, en vertu de l'art. 15, intervenir au-delà des politiques traditionnelles et analogues de non-discrimination analysées par mon collègue, il convient de répéter que, pour des considérations de fonctions et de ressources institutionnelles, les tribunaux devraient hésiter au plus haut point à remettre en question les choix législatifs et gouvernementaux dans ces domaines<sup>16</sup>. [Je souligne.]

La démarche adoptée par la Cour suprême est conforme au point de vue qu'elle avait exprimé et selon lequel il y aurait peut-être lieu de rechercher en dehors des dispositions contestées le désavantage au regard de l'article 15 et que, par conséquent, pour se prononcer sur une plainte de discrimination fondée sur l'article 15, un tribunal doit se pencher non seulement sur le texte contesté et que l'on prétend contraire à la Charte, mais également sur les contextes social, politique et juridique ayant donné lieu à cette différence de traitement. Dans l'arrêt *R. c. Turpin*, le juge Wilson dit:

Pour déterminer s'il y a discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, il importe d'examiner non seulement la disposition législative contestée qui établit une distinction contraire au droit à l'égalité, mais aussi d'examiner l'ensemble des contextes social, politique et juridique. Le juge McIntyre a souligné dans l'arrêt *Andrews* (à la p. 167):

En effet, comme on l'a déjà dit, une mauvaise loi ne peut être sauvegardée pour la simple raison qu'elle s'applique

<sup>16</sup> Précité, note 10, à la p. 194. Voir également *Rudolf Wolff & Co. c. Canada*, [1990] 1 R.C.S. 695, aux p. 700 et 701, le juge Cory écrivant:

Le juge McIntyre a établi la manière dont un tribunal doit aborder une allégation de violation du par. 15(1) dans l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143. Il a dit clairement, à la p. 182, que le plaignant qui invoque l'art. 15 «doit démontrer non seulement qu'il ne bénéficie pas d'un traitement égal devant la loi et dans la loi, ou encore que la loi a un effet particulier sur lui en ce qui concerne la protection ou le bénéfice qu'elle offre, mais encore que la loi a un effet discriminatoire sur le plan législatif». Les appelantes n'ont satisfait à aucune de ces exigences.

cation. Nor will a law necessarily be bad because it makes distinctions.

Accordingly, it is only by examining the larger context that a court can determine whether differential treatment results in inequality or whether, contrariwise, it would be identical treatment which would in the particular context result in inequality or foster disadvantage. A finding that there is discrimination will, I think, in most but perhaps not all cases, necessarily entail a search for disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged.<sup>17</sup>

Applying these principles to the case at bar, I cannot say, nor is there for that matter any evidence in the present file to suggest, that unmarried children under the age of 19 are members of a group whose "claim," to paraphrase the very words of Chief Justice Lamer in *R. v. Swain*, "fits within the overall purpose of s. 15—namely, to remedy or prevent discrimination against groups subject to stereotyping, historical disadvantage and political and social prejudice in Canadian society."

I might add that it is not the function of this Court to speculate on the issue of stereotyping, historical disadvantage or political and social prejudice. The claimant has, under section 15, the burden of introducing the necessary evidence to prove these matters. The applicants' failure to do so is a sufficient ground to deny their claim. As Mr. Justice Cory ruled in *MacKay v. Manitoba*:

A factual foundation is of fundamental importance on this appeal. It is not the purpose of the legislation which is said to infringe the *Charter* but its effects. If the deleterious effects are not established there can be no *Charter* violation and no case has been made out. Thus the absence of a factual base is not just a technicality that could be overlooked, but rather it is a flaw that is fatal to the appellants' position.<sup>18</sup>

Furthermore, when one looks at the larger context to determine whether the differential treatment created by the impugned provision amounts to discrimi-

également à ceux qu'elle vise. Pas plus qu'une loi sera nécessairement mauvaise parce qu'elle établit des distinctions.

En conséquence, ce n'est qu'en examinant le contexte général qu'une cour de justice peut déterminer si la différence de traitement engendre une inégalité ou si, au contraire, l'identité de traitement engendre, à cause du contexte particulier, une inégalité ou présente un désavantage. À mon avis, la constatation d'une discrimination nécessitera le plus souvent, mais peut-être pas toujours, de rechercher le désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précise contestée<sup>17</sup>.

Appliquant ces principes en l'espèce, je ne saurais dire—le dossier ne contenant d'ailleurs aucun élément permettant de l'affirmer—que les enfants, non mariés, de moins de 19 ans appartiennent à un groupe dont la «plainte», pour reprendre les paroles utilisées dans l'arrêt *Swain* par le juge en chef Lamer, «correspond à l'objectif général de l'art. 15, c'est-à-dire corriger ou empêcher la discrimination contre des groupes victimes de stéréotypes, de désavantages historiques ou de préjugés politiques ou sociaux dans la société canadienne».

Je pourrais ajouter qu'il n'appartient pas à notre Cour de se livrer à des conjectures sur ce problème des stéréotypes, des désavantages historiques ou des préjugés politiques ou sociaux. C'est au demandeur qu'il appartient, au regard de l'article 15, de déposer les preuves permettant de démontrer l'existence de ce type de situation. Le fait que les requérants n'y parviennent pas suffira à voir rejeter leur demande. Ainsi qu'en a décidé le juge Cory dans l'arrêt *MacKay c. Manitoba*:

Un contexte factuel est d'une importance fondamentale dans le présent pourvoi. On ne prétend pas que c'est l'objet visé par la loi qui viole la *Charte*, mais ses conséquences. Si les conséquences préjudiciables ne sont pas établies, il ne peut y avoir de violation de la *Charte* ni même de cause. Le fondement factuel n'est donc pas une simple formalité qui peut être ignorée et, bien au contraire, son absence est fatale à la thèse présentée par les appelants<sup>18</sup>.

D'ailleurs, lorsqu'on examine le contexte plus général afin de voir si la différence de traitement instituée par la disposition en cause entraîne effective-

<sup>17</sup> [1989] 1 S.C.R. 1296, at pp. 1331-1332. See also *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at pp. 756-757.

<sup>18</sup> [1989] 2 S.C.R. 357, at p. 366.

<sup>17</sup> [1989] 1 R.C.S. 1296, aux p. 1331 et 1332. Voir également *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux p. 756 et 757.

<sup>18</sup> [1989] 2 R.C.S. 357, à la p. 366.

nation within the meaning of section 15, one finds oneself in a complex social, political, legal, fiscal and economic environment where Parliament is, in the State's interest, trying to raise revenues to fund the Government, achieve equity among taxpayers in so doing and implement fiscal and social policies unrelated to the raising of revenue.<sup>19</sup>

It is in this broader context that the impugned provision has to be reviewed in order to determine whether the differential treatment is discriminatory because it results in inequality or fosters disadvantage.

The evidence before the Court established that the Goods and Services Tax, like all sales taxes, is regressive in nature in that the amount of consumption tax paid as a percentage of income increases as income declines. All major government studies of federal consumption taxes have noted the regressivity of such taxes and the need to develop policies and programs to combat such an effect.<sup>20</sup>

In the Government's White Paper on *Sales Tax Reform*, one can find under the heading "Fairness to Individuals and Families" the following acknowledgment:

The fundamental argument against the use of general sales taxes as a major revenue instrument has always been their disproportionate burden on lower-income consumers. Two options are available to offset this impact in the context of the multi-stage sales tax: to permit the tax-free sale of certain cate-

ment une discrimination au sens de l'article 15, on se retrouve dans un environnement social, politique, juridique, budgétaire et économique complexe où, dans l'intérêt de l'État, le législateur tente de prélever des revenus afin de financer l'activité du gouvernement, tout en s'employant à atteindre l'équité entre les contribuables et à mettre en œuvre des politiques budgétaires et sociales qui n'ont rien à voir avec le prélèvement de revenus<sup>19</sup>.

C'est dans ce contexte plus large qu'il faut examiner la disposition contestée afin de voir si la différence de traitement est discriminatoire en raison de l'inégalité ou du désavantage qu'elle entraîne.

Il ressort des éléments fournis à la Cour que la taxe sur les biens et services est régressive, comme toutes les taxes de vente, étant donné que plus le revenu est faible, plus le pourcentage du revenu reversé sous forme de taxe à la consommation est élevé. Toutes les grandes études menées par le gouvernement dans le domaine des taxes fédérales à la consommation ont relevé le caractère régressif de ce genre de taxe et souligné la nécessité d'établir des politiques et des programmes permettant de combattre cet effet<sup>20</sup>.

Dans le Livre blanc publié par le gouvernement sur la *Réforme de la taxe de vente*, l'on trouve, sous le titre «Équité pour les particuliers et les familles», la constatation suivante:

L'argument fondamental qui milite contre le recours aux taxes générales de vente pour obtenir d'importantes recettes publiques a toujours été le fardeau disproportionné qu'elles font peser sur les consommateurs à revenu modeste. Deux méthodes sont possibles pour compenser cet effet dans le contexte d'une taxe multi-stades: permettre la vente détaxée de certaines catégories de produits ou réduire leurs taux de taxa-

<sup>19</sup> See *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at pp. 574-576, per Estey J. See also these objectives stated in *Tax Reform 1987: Income Tax Reform*, a White Paper prepared by the Minister of Finance, June 18, 1987, at pp. 1-2.

<sup>20</sup> See *Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations*, Book 1, Canada: 1867-1939, released in 1940, at pp. 213-214; *Report of the Royal Commission on Taxation*, vol. 2, 1966, at p. 270, vol. 5, at pp. 3, 4, 78, known as the Carter Commission; *Report of the Federal Sales Tax Review Committee*, May 1983, at p. 52; *Goods and Services Tax: Technical Paper*, Department of Finance, August 1989, at p. 8.

<sup>19</sup> Voir *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, aux p. 574 à 576, le juge Estey. Voir également l'énoncé de ces objectifs dans le document intitulé *Réforme fiscale 1987: Réforme de l'impôt direct*, Livre blanc préparé par le ministre des Finances, 18 juin 1987, aux p. 1 et 2.

<sup>20</sup> Voir le *Rapport de la Commission royale des relations entre le Dominion et les provinces*, volume 1, Canada: 1867-1939, rendu public en 1940, aux p. 213 et 214; *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, tome 2, 1966, à la p. 270, tome 5, aux p. 3, 4, 78, connu sous le nom de Commission Carter; *Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente*, mai 1983, à la p. 52; *Taxe sur les produits et services: document technique*, Ministère des Finances, août 1989, à la p. 8.

gories of goods or lower the rates of tax applied to them; or to provide refundable tax credits for those in need.<sup>21</sup>

Indeed, as early as the time of the Carter Commission,<sup>22</sup> recommendations were made for tax credits that could be offset against a person's tax liability. In addition, where the credit exceeded the tax liability of a person, it provided for a payment from the taxing authority to that person.

The logistics of establishing such a refundable tax credit ought not to be underestimated. In 1978, after a careful review of the possible options, the Department of Finance concluded that it was possible to define an income-tested refundable tax credit using any one of four basic recipient units: the individual, the primary earner in the family, the primary earner plus the spouse or all family members. It also concluded that the appropriate choice would depend on the objectives of any given credit and the trade off between payments to inappropriate recipient groups and the increased complexity both for the lower-income recipients who are required to complete tax returns as well as those administering the program. The following extract from the feasibility study highlights the options and their respective limits:

#### 4. INCOME-TESTED REFUNDABLE TAX CREDITS

##### General Features

The value of a refundable tax credit can be made to vary with the income of an individual filing unit by relating the credit to income and reducing its net value as income increases. The same elements must be defined for an income-tested refundable tax credit as for a simple refundable credit: Eligibility criteria, filing and recipient units, benefit structure, frequency of assessment and frequency and method of payment or delivery. Two additional elements arise: A definition of income and the problem of "stacking" of the benefit structure.

<sup>21</sup> *Tax Reform 1987: Sales Tax Reform*, Department of Finance, June 18, 1987, at p. 43.

<sup>22</sup> *Report of the Royal Commission on Taxation, Sales Taxes and General Tax Administration*, vol. 5, 1966, at pp. 63, 78.

tion; ou offrir des crédits d'impôt remboursables aux personnes nécessiteuses<sup>21</sup>.

D'ailleurs, à l'époque de la Commission Carter<sup>22</sup>, on recommandait l'instauration de crédits d'impôt qui pourraient être défalqués du montant de l'impôt dû par un particulier. Il était de plus prévu que, lorsque le crédit dépassait le montant d'impôt dû par une personne donnée, les autorités fiscales effectueraient un paiement à l'intéressé.

Il ne faut pas sous-estimer l'ampleur des moyens nécessaires pour instaurer un crédit d'impôt remboursable. En 1978, après un examen minutieux des diverses solutions qui s'offraient alors, le ministère des Finances conclut à la possibilité de définir un crédit d'impôt remboursable fondé sur le revenu en retenant l'une des quatre unités susceptibles d'en bénéficier: le particulier, le principal salarié de la famille, le principal salarié et son conjoint, ou la famille elle-même. Le ministère des Finances conclut également que la solution à retenir dépendrait des objectifs assignés au crédit en question et du compromis à effectuer entre les solutions qui, d'une part, permettraient à certains groupes d'en bénéficier à tort et celles qui, d'autre part, créeraient un surcroît de complications, à la fois pour les bénéficiaires à faible revenu, tenus de remplir des déclarations d'impôt, et, aussi, pour les personnes chargées d'administrer le programme. Voici un extrait de l'étude de faisabilité effectuée à l'époque qui expose les solutions possibles et les inconvénients de chacune:

#### 4. CRÉDITS D'IMPÔT REMBOURSABLES FONDÉS SUR LE REVENU

##### Caractéristiques générales

Il est possible de faire varier le montant du crédit d'impôt remboursable selon le revenu de telle ou telle unité déclarante en établissant un rapport entre le crédit d'impôt et son revenu, et en réduisant le montant net du crédit à mesure que le revenu augmente. Les mêmes éléments doivent être définis dans le cas du crédit d'impôt remboursable simple et dans celui du crédit d'impôt remboursable fondé sur le revenu: critères d'admissibilité, unités déclarante et bénéficiaire, structure des prestations, fréquence de l'évaluation, et fréquence et mode de paiement ou de remise. Deux autres éléments s'ajoutent à cette

<sup>21</sup> *Réforme fiscale 1987: Réforme de la taxe de vente*, Ministère des Finances, 18 juin 1987, à la p. 48.

<sup>22</sup> *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Les taxes de vente et l'administration générale de l'impôt, tome 5, 1966, aux p. 68 et 88.

The range of choices with respect to any of the design, assessment and delivery elements of an income-tested credit clearly depends on how these elements are defined in the tax system. The closer the elements of the credit are to existing tax definitions and concepts, the fewer the additional requirements involved in administering the credit. However, it may be that administrative simplicity can be achieved only at the expense of sacrifices to the achievement of the objectives of an income-tested credit. The areas in which these sacrifices may be particularly significant are: The filing unit, the definition of income; the frequency of assessment; and the benefit schedule and stacking.

#### (1) Filing Unit

There are four main alternatives regarding whose income is to be taken into account for purposes of income-testing: The individual; the primary earner in the family (spouse with the higher income); the primary earner plus the spouse; and all family members.

Individual: The simplest unit is the individual because this is the nominal filing unit for the present income tax system. For example, the Ontario sales tax credit may be claimed by certain individuals who are 16 years or older, resident in Ontario on December 31 and not claimed as dependants on someone else's return. Adopting the individual filing unit would achieve maximum compatibility with the current tax system. However, for those programs ideally based on family income, use of the individual as the filing unit would lead to unintended results in that low-income individuals would receive benefits even though total family income was quite high (e.g., the millionaire's spouse).

Primary Earner or Spouse with Higher Income: One solution to the problem of the millionaire's spouse is to allow only the spouse with the higher income (primary earner) to file for the credit. This approach is used in the case of the Ontario property tax credit. For example, one could define a family-based refundable tax credit where the gross benefit depended only on family size. The gross credit would then be reduced according to the income of the higher-income spouse. However, this type of income-testing could still result in inequities on a family basis as two families with the same total income could end up with different credits after income-testing, depending upon how that income was distributed within the family. A similar situation exists in the current income tax system, but it has not caused serious difficulties.

It should be recognized that Revenue Canada will not be able to identify the spouse with the higher income unless both spouses file (or are required to file) a tax return, or one spouse

liste: la définition du revenu et le problème du «cumul» dans la structure de l'avantage.

L'éventail des choix offerts pour ce qui est des éléments «conception», «évaluation» et «prestation» d'un crédit fondé sur le revenu est nettement lié à la façon dont ces éléments sont définis dans le régime fiscal. Plus la définition des éléments du crédit correspond aux définitions et aux notions fiscales actuelles, moins il est nécessaire d'apporter de modifications supplémentaires aux fins de l'administration du crédit. Toutefois, il se peut qu'on ne puisse atteindre une telle simplicité administrative qu'en sacrifiant la réalisation des objectifs d'un crédit fondé sur le revenu. Ces choix peuvent prendre une importance particulière dans le cas des éléments suivants: (i) l'unité déclarante; (ii) la définition du revenu; (iii) la fréquence de l'évaluation; et (iv) le barème de l'avantage et le cumul.

#### (1) L'unité déclarante

Aux fins du crédit d'impôt fondé sur le revenu, quatre options s'offrent lorsqu'il s'agit de définir l'unité déclarante, d'où la valeur nette du crédit sera déterminée: le particulier, le principal salarié de la famille (conjoint dont le revenu est le plus élevé); le principal salarié et son conjoint; et tous les membres de la famille.

Le particulier: L'unité déclarante la plus simple est le particulier, celui-ci constituant présentement l'unité nominale au titre du régime d'impôt sur le revenu des particuliers. Par exemple, le crédit d'impôt sur les ventes, en Ontario, peut être réclamé par certaines personnes ayant 16 ans ou plus, résidant en Ontario le 31 décembre et n'étant pas déclarées comme personne à charge par un autre contribuable. L'adoption du particulier comme unité déclarante serait la plus compatible avec le régime fiscal actuel. Mais, dans le cas des programmes idéalement conçus en fonction des revenus de la famille, ce système aurait des effets fâcheux du fait que les particuliers à faible revenu toucheraient des prestations, même si le revenu total de la famille était très élevé (par exemple, le conjoint d'un millionnaire).

Le principal salarié ou le conjoint dont le revenu est le plus élevé: On pourrait pallier au problème que pose le «conjoint de millionnaire» en accordant le crédit d'impôt uniquement au conjoint dont le revenu est le plus élevé (le principal salarié). C'est la méthode utilisée en Ontario pour calculer le crédit d'impôt foncier. On pourrait, par exemple, définir un crédit remboursable fondé sur la famille dont le montant de prestation brut dépendrait uniquement du nombre de ses membres. Le montant du crédit brut serait alors réduit en fonction du revenu du conjoint ayant le revenu le plus élevé. Toutefois, ce genre d'examen du revenu pourrait encore être source d'injustices au niveau de la famille, puisque deux familles ayant un revenu global identique pourraient toucher un crédit d'un montant différent après examen du revenu, à cause de la répartition de celui-ci au sein de la famille. Une situation semblable existe, bien sûr, dans le régime d'impôt sur le revenu actuel, mais elle n'a causé aucune difficulté sérieuse.

Il faut reconnaître que Revenue Canada ne pourra pas déterminer quel est le conjoint ayant le revenu le plus élevé, à moins que les deux conjoints ne fassent (ou ne soient obligés de faire)

is claimed as a dependant by the other, and the definition of income is net income. The extent of this problem, in this and the two filing units discussed later, would have to be recognized and evaluated in any specific design decision.

**Primary Earner Plus Spouse:** In this approach the income of the filing unit would be defined as the sum of the incomes of the primary earner and his or her spouse. Under this approach unintended payments to families with low-income parents and high-income children would be possible. As with previous alternatives, if the information is present to determine and verify which spouse had the higher income, little additional auditing would be required to determine the sum of their incomes and to use this figure for income-testing. However, a move to any type of "joint filing" for purposes of the Income Tax Act would be very significant, both conceptually and in terms of administrative complexity.

**Family:** The final filing unit is the family itself, including the incomes of children. However, there is a range of possible definitions of the family. One possibility, in the spirit of the refundable child tax credit, would be to include only children 18 or under. In any event, the main issue distinguishing this form of filing unit from the preceding one is whether the reduction in unintended payments would be worth the increased complexity given that most children under 17 do not have significant incomes. The problem remains, however, that it might appear somewhat anomalous for a "low-income" family to be receiving a credit in respect of a child who has enough income to file his own tax return.

It is possible to define an income-tested refundable tax credit using any of these approaches. The choice will depend on the particular objectives of any given credit and the trade-off between payments to inappropriate recipient groups and increased filing and administrative complexity.<sup>23</sup> [My emphasis.]

Prior to the introduction of the GST credit, Canada adhered to a system of refundable tax credits. At the time of the introduction of the GST, a system was in place to deliver consumption tax credits to lower and middle-income Canadians. Evidence tendered at trial demonstrated that the percentage of those eligible and who actually applied for refundable tax credits had been good and close to 90% in such cases as the child tax credit.

<sup>23</sup> *Integration of Social Program Payments into the Income Tax System: A Discussion Paper on the Feasibility of Integration*, Department of Finance, November 1978, at pp. 13-14.

une déclaration d'impôt, ou qu'un conjoint ne soit déclaré personne à charge par l'autre, et que la définition du revenu adoptée soit celle du revenu net. Toute considération portant sur la présente définition d'unité déclarante et les deux suivantes, sur un plan spécifiquement théorique, devra tenir compte de ce problème et en évaluer l'importance.

**Le principal salarié et son conjoint:** Une autre façon de définir le revenu de l'unité déclarante serait de considérer la somme des revenus du principal salarié et de son conjoint. Cette méthode pourrait encore amener le paiement non souhaitable de prestations à certaines familles dont les parents ont un revenu modeste et les enfants un revenu élevé. Comme dans le cas précédent, si l'on possède les renseignements voulus pour déterminer et vérifier lequel des conjoints a le revenu le plus élevé, il ne faudrait que peu d'opérations pour établir la somme de leurs revenus et utiliser ce chiffre aux fins de l'examen du revenu. Néanmoins, toute décision en vue de l'adoption d'une formule de «déclaration conjointe» aurait des répercussions très importantes sur le régime fiscal, tant au niveau conceptuel que du point de vue des complications administratives.

**La famille:** Enfin, l'unité déclarante pourrait être la famille elle-même, englobant les revenus des enfants. Il existe toutefois un certain nombre de définitions possibles de la famille. Selon l'esprit du crédit d'impôt remboursable pour enfant, la définition ne pourrait s'appliquer qu'aux enfants de 18 ans et moins. Quoi qu'il en soit, le principal problème posé par cette formule d'unité déclarante, par rapport à la précédente, est de savoir jusqu'à quel point la réduction du nombre de paiements non souhaitables justifierait l'adoption d'une formule de déclaration plus complexe, étant donné que la plupart des enfants âgés de moins de 17 ans n'ont pas de revenus importants. Néanmoins, il pourra sembler anormal qu'une famille à faible revenu reçoive un crédit pour un enfant dont le niveau de revenu exige qu'il fasse sa propre déclaration d'impôt.

En utilisant n'importe laquelle de ces formules, il est possible de définir un crédit d'impôt remboursable fondé sur le revenu. Le choix dépendra des objectifs particuliers visés par un crédit quelconque et du compromis qu'on fera entre les mesures à prendre pour éviter de verser des paiements non souhaitables et la complication accrue des opérations administratives et des modalités de déclaration.<sup>23</sup>. [Je souligne.]

Avant d'adopter le crédit pour TPS, le Canada avait instauré un système de crédits d'impôt remboursables. Lors de l'adoption de la TPS, le système alors en vigueur offrait aux Canadiens à faible et moyen revenus des crédits de taxe à la consommation. Selon les éléments de preuve produits en première instance, il y avait un pourcentage élevé de personnes qui étaient admissibles à des crédits d'impôt remboursables et qui les demandaient; par exemple, ce pour-

<sup>23</sup> *Integration au régime fiscal des prestations des programmes sociaux: Document de travail sur la possibilité d'intégration*, ministère des Finances, novembre 1978, aux p. 16 à 18.

Consequently, by utilizing those mechanisms already in place in the income tax reporting system, the objective of the GST credit was to identify efficiently and to redistribute an amount in the order of \$47.50 (the basic credit) each quarter to approximately 8.7 million lower-income Canadians.

#### b) Age as a Personal Characteristic

The Carter Commission recommended in 1966 that resident children form part of the family unit for tax purposes and that an age-based definition for dependent children be adopted. It proposed the age of 21 as the cutoff point. In unmistakable terms and for obvious reasons relating to the effective enforcement of the law, it rejected the implementation of an “actual support” test for determining dependency:

We suggest that in no circumstance should actual support be the test of dependency for purposes of inclusion or exclusion of a child from the family unit.<sup>24</sup> [My emphasis.]

Indeed, one can easily envisage the substantial costs and the undesirable intrusiveness that would be involved in measuring in each case the level of actual support and the degree of dependency. In a leading article on taxation, professor Boris I. Bittker reasserts the need to define clearly the group whose income is to be consolidated and warns against the difficulty, if not the impossibility, of administering a taxation statute where “squishy” phrases, categories or classifications are used. In this respect he writes:

The most objective boundary lines are those based on legal characteristics such as marital status, obligation to support, or right to inherit. Under existing law, the principal determinant of the tax burden is marriage, a status that is usually unambiguous. In a society that increasingly questions the legitimacy of traditional legal distinctions, however, one is tempted to substitute social “realities” in defining the boundaries of the group whose income is to be consolidated. But every departure from readily established definitional lines increases the problem of

<sup>24</sup> *Report of the Royal Commission on Taxation, Taxation of Income*, vol. 3, 1966, at p. 134.

centage atteignait près de 90 % dans le cas du crédit d'impôt pour enfants.

Par conséquent, en recourant aux mécanismes déjà en place au sein du régime de déclaration d'impôt, l'idée était, au moyen du crédit pour TPS, d'identifier d'une manière efficace environ 8,7 millions de Canadiens à revenu faible et de leur redistribuer, chaque trimestre, environ 47,50 \$ chacun (soit le crédit de base).

#### b) L'âge en tant que caractéristique personnelle

En 1966, la Commission Carter avait recommandé que, aux fins de l'impôt, les enfants vivant chez leurs parents soient considérés comme faisant partie de l'unité familiale et que l'on adopte, pour les enfants à charge, une définition fondée sur l'âge. Elle avait proposé 21 ans comme âge limite. En termes non équivoques, et pour des raisons manifestement liées à une application efficace de la loi, la Commission a écarté, pour juger de la qualité d'enfants à charge, le critère de l'aide versée par les parents:

Nous proposons de ne jamais utiliser l'aide versée par les parents comme critère pour déterminer si le revenu d'un enfant doit être inclus dans le revenu de l'unité familiale ou en être exclus<sup>24</sup>. [Je souligne.]

On peut d'ailleurs facilement imaginer l'importance des coûts à encourir et le degré d'ingérence peu souhaitable s'il fallait déterminer, dans chaque cas, l'aide versée par les parents ainsi que la dépendance des enfants à leur égard. Dans un important article sur la fiscalité, le professeur Boris I. Bittker réaffirme la nécessité de définir clairement les groupes dont on entend renforcer le revenu, nous mettant en garde contre la difficulté, voire l'impossibilité, d'assurer une mise en œuvre efficace de dispositions fiscales contenant des membres de phrases, des catégories ou des classifications «mollasses». D'après lui:

[TRADUCTION] Les lignes de démarcation les plus objectives sont celles qui sont fondées sur des caractéristiques juridiques telles le statut matrimonial, l'obligation de subvenir à l'entretien, ou le droit d'hériter. D'après le droit en vigueur, le principal facteur déterminant de la charge fiscale est le mariage, situation généralement dénuée d'ambiguïté. Dans une société qui, de plus en plus, met en cause la légitimité des distinctions juridiques traditionnelles, on est cependant tenté d'y substituer, pour tracer les lignes de démarcation du groupe dont on entend

<sup>24</sup> *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, tome 3, L'imposition du revenu, 1966, à la p. 155.



enforcement. If the tax on two unmarried persons depends on whether they live together, for example, how is their status to be verified by the Internal Revenue Service without an intolerable intrusion into their private lives? The attempt of social workers to apply the "man in the house" rule to deny welfare payments suggests the difficulties that would be encountered by the Internal Revenue Service in auditing claims that taxpayers are, or are not, living together. If the assertions of status on tax returns were taken at face value in order to minimize or eliminate costly and abrasive investigations, the revenue loss resulting from improper claims might be very large; perhaps more important, conscientious taxpayers would be offended by the government's refusal to enforce its own rules against others. For these reasons, it does not seem feasible to consolidate the income of a group unless its boundaries can be crisply defined and readily verified.<sup>25</sup>

In the end, facing the difficult task of determining the parameters of dependency of children in the family unit, Parliament adopted the age-based criterion recommended by the Carter Commission, but lowered the age to 19 so as to adopt an objective standard which is closer to the present reality in Canada with regard to childhood and adulthood and which is also consistent with the community's traditional approach to rite of passage issues such as alcohol consumption, voting and driving.

Counsel for the applicants submits that, while it is proper to use the age criterion in relation to such issues as voting, driving and consumption of alcohol, as he asserts a logical connection between age and these matters, it is improper to do so in relation to the GST refundable credit as there is no similar connection between age and wealth/poverty and between age and financial status. He submits that the credit should have been granted on the basis of income and consumption, and not age.

Section 15 of the Charter recognizes age as a prohibited ground of discrimination. It has also been recognized, however, that there are important differ-

<sup>25</sup> Boris I. Bittker, "Federal Income Taxation and the Family" (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389, at p. 1399.

renforcer le revenu, certaines «réalités» sociales. Mais chaque écart par rapport aux définitions nettement tracées augmente les difficultés d'application. Si, par exemple, le taux d'imposition de deux personnes qui ne sont pas mariées dépend de leur cohabitation, comment le fisc pourra-t-il vérifier leurs conditions d'existence sans d'intolérables ingérences dans leur vie privée? Les efforts fournis par les travailleurs sociaux afin de refuser le versement de prestations de bien-être en appliquant la règle de «l'homme dans la maison» permet d'imaginer les difficultés qu'éprouverait le fisc pour vérifier la situation des contribuables afin de voir s'ils vivent ensemble ou non. Si, pour réduire ou éliminer le besoin de procéder à des enquêtes coûteuses et irritantes, on décide d'accepter, sans les vérifier, les descriptions de situation inscrites dans les déclarations d'impôt, on s'expose à de fortes pertes de revenu à cause de déclarations inexactes ce qui, chose qui peut être plus importante encore, heurtera la sensibilité sociale des contribuables consciencieux qui verront que le gouvernement admet de ne pas voir respecter ses propres règles. C'est pourquoi il ne paraît guère possible de renforcer le revenu d'un groupe si l'on ne fixe pas des lignes de démarcation très nettement définies et facilement vérifiables<sup>25</sup>.

Devant les difficultés qu'il y avait à définir les paramètres de l'indépendance des enfants au sein de l'unité familiale, le législateur a adopté, comme le recommandait la Commission Carter, des critères fondés sur l'âge, ramenant cependant celui-ci à 19 ans pour en faire une norme objective correspondant plus étroitement à la réalité canadienne en ce qui concerne l'âge de l'enfance et l'âge adulte. Cette limite d'âge avait en outre l'avantage de correspondre à l'âge retenu par la communauté pour l'accès à un certain nombre de choses, dont l'alcool, le droit de voter et celui de conduire un véhicule automobile.

Pour l'avocat des requérants, si c'est à bon droit que l'on a retenu un critère d'âge pour le droit de vote, la conduite automobile et l'alcool, puisqu'il existerait, d'après lui, un lien logique entre l'âge et ces diverses activités, il n'y a pas lieu de retenir un tel critère aux fins du crédit remboursable pour TPS vu l'absence de tout lien rationnel entre l'âge et la richesse ou la pauvreté, ou entre l'âge et la situation financière. D'après lui, le crédit aurait dû être attribué non pas en fonction de l'âge mais en fonction du revenu et des dépenses.

L'article 15 de la Charte fait de l'âge un motif prohibé de discrimination. Cela dit, les tribunaux ont reconnu l'existence de différences notables entre la

<sup>25</sup> Boris I. Bittker, «Federal Income Taxation and the Family» (1975), 27 *Stan. L. Rev.* 1389, à la p. 1399.

ences between age discrimination and the other grounds enumerated in subsection 15(1).<sup>26</sup> As Mr. Justice La Forest stated in relation to age and the allocation of benefits:

The truth is that, while we must guard against laws having an unnecessary deleterious impact on the aged based on inaccurate assumptions about the effects of age on ability, there are often solid grounds for importing benefits on one age group over another in the development of broad social schemes and in allocating benefits.<sup>27</sup>

In the present case, I believe the applicants misconstrued the nature of the relationship between age and the allocation of the GST credit. Age has not been invoked as a criterion to deny a benefit, but rather is being used to determine whether a child is likely to be a dependant and, therefore, ought to be included in or excluded from the family unit for the purpose of receiving the benefit. It was linked to marital and parental status and had an obvious and logical connection with dependency. In turn, family status was linked to income since the availability and amount of the refundable credit depended on the level of income of the family itself.

In the context of determining whether a child is dependent on his parents or not, age is a most relevant factor. Barring the odd exception, it is the factor which applies, and is applied, most commonly, conveniently and fairly to the proper determination of the family unit for benefit-allocation purposes.

Although it is true that age has been associated with some stereotypes and prejudices in the context of employment or in respect of the elderly,<sup>28</sup> the evidence before the Tax Court of Canada and before this Court reveals no such prejudice in relation to an age-based definition of dependency in the family.

discrimination en raison de l'âge et les autres motifs de discrimination énumérés au paragraphe 15(1)<sup>26</sup>. Comme le juge La Forest l'a déclaré au sujet de l'âge et de l'attribution de certains avantages:

<sup>a</sup> La vérité est que, bien qu'il faille se méfier des lois qui ont des effets préjudiciables inutiles sur les personnes âgées en raison de suppositions inexactes quant aux effets de l'âge sur les capacités, il y a souvent des motifs sérieux de conférer des avantages à un groupe d'âge plutôt qu'à un autre dans la mise sur pied de grands régimes sociaux et dans la répartition des bénéfices<sup>27</sup>.

J'estime, en l'espèce, que les requérants ont compris la nature du lien existant entre l'âge et l'attribution du crédit pour TPS. L'âge n'est pas invoqué comme critère afin de refuser l'avantage en question. Il permet, plutôt, de décider s'il est probable que l'enfant est à la charge de ses parents et s'il devrait, par conséquent, être compris ou non dans l'unité familiale aux fins de l'attribution de la prestation en cause. Tout cela est lié à l'état matrimonial et parental et possède un lien aussi bien logique que manifeste avec la question de savoir si l'enfant est à la charge de ses parents. La situation de famille est elle-même liée au revenu car l'admissibilité au crédit remboursable, et le montant de celui-ci, dépend du revenu de la famille.

<sup>f</sup> Ainsi, s'agissant de décider si l'enfant est ou non à la charge de ses parents, l'âge constitue un facteur tout à fait pertinent. Hormis de rares exceptions, c'est le facteur qui s'applique—et qui est effectivement appliqué—le plus souvent, le plus aisément et le plus équitablement pour délimiter l'unité familiale aux fins de l'attribution de certains avantages.

<sup>h</sup> S'il est vrai qu'en matière d'emploi, ou dans le cas des personnes âgées, l'âge a parfois donné lieu à des stéréotypes et à des préjugés<sup>28</sup>, les éléments produits devant la Cour canadienne de l'impôt et devant cette Cour ne permettent de conclure à aucun préjudice résultant du fait de définir les personnes à la charge de la famille en fonction de leur âge.

<sup>26</sup> *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229, at p. 297. See also the statement of Cory J. in *Dickason v. University of Alberta*, [1992] 2 S.C.R. 1103, at pp. 1132-1133.

<sup>27</sup> *McKinney*, *ibid.*

<sup>28</sup> See *McKinney v. University of Guelph*, *supra*, note 23, where age was used to deny a person employment.

<sup>26</sup> *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 299, à la p. 297. Voir également les propos du juge Cory dans l'affaire *Dickason c. Université de l'Alberta*, [1992] 2 R.C.S. 1103, aux p. 1132 et 1133.

<sup>27</sup> *McKinney*, *ibid.*

<sup>28</sup> Voir *McKinney c. Université de Guelph*, précité, note 23, où l'on avait refusé de donner un emploi à quelqu'un en raison de son âge.

Whether the Impugned Legislative Provision is Discriminatory in its Purpose

As the learned Tax Court Judge found and the evidence establishes, the GST credit is not a taxing program but rather a benefit program. The purpose of section 122.5 of the Act was not to impose a burden on taxpayers generally and discriminate against some of them. On the contrary, it was to lessen the inevitable and adverse effect of a regressive tax such as the Goods and Services Tax upon lower-income Canadians. Section 122.5 of the Act is corrective in nature and the fact that the applicants do not find it sufficiently remedial to their liking is certainly not a ground to declare the provision unconstitutional under section 15 of the Charter.

Whether the Impugned Legislative Provision is Discriminatory in its Effects

In assessing the applicants' claim of discrimination, I have reviewed at some length the evidence in order to properly place the impugned provision in its social, political and legal context and determine whether the alleged difference of treatment resulted in an inequality or fostered a disadvantage contrary to section 15. I have found no evidence that the impugned provision reinforces disadvantages or promotes stereotyping.

The purpose of section 122.5 of the Act was to redress the inequity generated by regressive taxation, which necessarily involved an assessment by Parliament of the various options and means available in order to do so. At the end of the day,<sup>29</sup> what resulted was the selection of a system that would best achieve the desirable equity, bearing in mind the practical constraints associated with the cost-effective implementation of a selected measure or program. Obvi-

<sup>29</sup> The refundable tax credit system was implemented after lengthy deliberations and pursuant to a long and responsible process involving substantial research and well documented studies by Royal Commissions and various government experts as well as extensive public and private consultation sessions and public hearings by the House of Commons Finance Committees.

La disposition législative contestée est-elle discriminatoire par son objet même?

Ainsi que l'a affirmé le juge de la Cour de l'impôt et que le démontre la preuve, le crédit pour TPS n'est pas un programme fiscal mais un programme de prestation sociale. L'article 122.5 n'avait pas pour objet d'imposer des charges à l'ensemble des contribuables et d'opérer une discrimination à l'encontre de certains d'entre eux. Au contraire, il s'agissait de pallier l'effet défavorable qu'aurait inévitablement sur les Canadiens à faible revenu une taxe régressive telle que la taxe sur les produits et services. L'article 122.5 est d'ordre correctif et le simple fait que ce caractère ne soit pas suffisamment accentué aux yeux des requérants ne suffit pas à le faire déclarer inconstitutionnel au regard de l'article 15 de la Charte.

La disposition législative contestée est-elle discriminatoire au niveau de ses effets?

Pour trancher l'allégation de discrimination formulée par les requérants, j'ai longuement examiné les éléments de preuve produits devant la Cour afin de situer correctement la disposition contestée dans son contexte social, politique et juridique et de voir si, effectivement, la présumée différence de traitement entraînait une inégalité ou donnait lieu à un désavantage contraire à l'article 15. Rien dans le dossier ne me porte à penser que la disposition en cause aurait pour effet de renforcer des désavantages ou de favoriser des stéréotypes.

L'article 122.5 de la Loi visait à redresser l'injustice d'une imposition régressive et le législateur a dû envisager les diverses solutions et les divers moyens permettant d'y parvenir. En fin de compte<sup>29</sup>, on a opté pour un régime qui permettrait le mieux de parvenir à l'équité voulue, compte tenu des exigences pratiques liées à la mise en œuvre du programme ou de la mesure en question et ce de la manière la plus économique possible. Il est clair que ce long proces-

<sup>29</sup> Le système du crédit d'impôt remboursable fut adopté après de longues discussions et à l'issue d'un processus très consciencieux comprenant des recherches approfondies et des études fort bien documentées menées par des commissions royales et par divers experts du gouvernement, ainsi que d'importantes consultations publiques et privées et les audiences publiques du comité des Finances de la Chambre des communes.

ously, this selection process entailed the preference of one approach over the other with the inevitable result that some, but not all, taxpayers would have been better off with a different option than the one selected and *vice versa*.

There was nothing wrong for Parliament, in its search for an equitable solution to the regressive nature of the GST, to confer benefits upon those who suffer most from the imposition of that tax, namely lower-income Canadians and their families.

In view of the evidence as to the remedial nature of the impugned provision, the larger context in which it operates, and the inherent limits in the implementation of such a benefit program, I cannot say that the option finally selected by Parliament creates, in its effects, a discriminatory and prejudicial difference of treatment that the applicants can justifiably complain of. It does cut the Gordian knot by creating distinctions between dependent and non-dependent children, the former being included in the family unit and receiving their refundable tax credit through that channel, the latter being considered, as any other unattached individual, a tax unit on its own and receiving the tax credit personally.

In my view, the applicants have failed to establish any prejudice or stereotyping in these circumstances. Furthermore, to use the words of Mr. Justice La Forest in the *Andrews* case previously quoted, one cannot say that fundamental unfairness has been established or that the impugned provision is so grossly unfair to the applicants or their group or so devoid of any rational relationship to a legitimate state purpose as to offend against the equality principle entrenched in the Charter and thereby warrant our intervention under section 15. In short, section 122.5 of the Act creates a distinction but one which is not discriminatory within the meaning of section 15 of the Charter.

Consequently, the applications for judicial review should be dismissed.

ROBERTSON J.A.: I agree.

sus de sélection porta à préférer une méthode, donc à écarter les autres, avec comme résultat inévitable que certains contribuables estiment qu'une autre solution aurait été pour eux plus avantageuse, l'inverse étant, bien sûr, également vrai.

Recherchant une solution équitable au caractère régressif de la TPS, c'est à bon droit que le législateur a décidé d'accorder certains avantages aux personnes les plus touchées par cette nouvelle taxe, c'est-à-dire les Canadiens à faible revenu et leurs familles.

Vu que les éléments de preuve établissent le caractère réparateur de la disposition contestée, étant donné aussi le contexte dans lequel cette disposition est appelée à fonctionner et les contraintes qui marquent normalement la mise en œuvre d'un programme de prestations de cette nature, je ne saurais dire que le choix retenu en fin de compte par le législateur crée, par ses effets, une différence de traitement discriminatoire et préjudiciable dont les requérants peuvent à juste titre se plaindre. La mesure en question tranche effectivement le nœud gordien en créant des distinctions entre les enfants à charge et les enfants qui ne sont pas à charge, les premiers étant compris dans l'unité familiale et recevant, par ce biais, le crédit d'impôt remboursable, les deuxièmes étant considérés, au même titre que d'autres personnes vivant indépendamment, comme une unité fiscale distincte et recevant eux-mêmes, à ce titre, le crédit en question.

À mon avis, les requérants n'ont pas réussi à démontrer l'existence d'un préjugé ou d'un stéréotype. J'estime, par ailleurs, pour reprendre les propos du juge La Forest dans l'arrêt *Andrews*, précité, qu'on ne saurait conclure en l'espèce à une injustice fondamentale ou affirmer que la disposition contestée s'avère tellement injuste pour un individu ou un groupe, et tellement dénuée de tout lien rationnel avec un objectif légitime de l'État, qu'elle viole le principe de l'égalité devant la loi et dans la loi et justifie ainsi une intervention conformément à l'article 15. En un mot, l'article 122.5 de la Loi crée effectivement une distinction, mais celle-ci n'est pas discriminatoire au sens de l'article 15 de la Charte.

Il y a lieu, en conséquence, de rejeter ces demandes de contrôle judiciaire.

LE JUGE ROBERTSON, J.C.A.: J'en conviens.